新编财务与会计培训丛书　专家委员会主任　葛家澍

本书从消费税纳税人的角度出发，根据最新消费税政策的要求，详细介绍了我国消费税的征收特点、计税方法、申报及缴纳流程和最新的优惠政策。为了降低消费税纳税人的实际税负，本书还从节税的角度出发，介绍了比较实用的纳税筹划方法和可借鉴性强的筹划实例。通过阅读和学习本书，许多困扰消费税纳税人的难题将迎刃而解。

新编

消费税实务操作与纳税节税手册

雷　建／编著

◎ 十几年来消费税最大的一次调整
◎ 征税对象、征税范围发生了重大变化
◎ 给众多企业的生产和经营带来了重大影响
◎ 对正确引导个人消费发挥了较好作用
◎ 为企业减少税收负担提供了广阔的空间

企业管理出版社
ENTERPRISE MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

此次消费税政策调整的主要内容是：

◎ 新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板等税目。

◎ 增列成品油税目，原汽油、柴油税目作为此税目的两个子目，同时新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目。

◎ 取消“护肤护发品”税目。

◎ 调整部分税目税率，原11个税目中，涉及税率调整的有白酒、小汽车、摩托车、汽车轮胎等几个税目。

专 家 委 员 会

主任

葛家澍　著名会计专家、中国会计学会副会长、厦门大学教授、博士生导师

专家顾问　（排名不分先后，按姓氏笔划排序）

曲晓辉　厦门大学会计发展研究中心主任、教授、博士生导师
杜兴强　厦门大学会计系教授、博士生导师
张秋生　北京交通大学经济管理学院会计系教授、博士生导师
荆　新　中国人民大学会计系教授、博士生导师
盖　地　天津财经大学会计系教授、纳税筹划专家、博士生导师
韩传模　天津财经大学商学院副院长、会计系教授、博士生导师

丛 书 主 编　侯立新
总策划　申　明

新编消费税实务操作与纳税节税手册

雷　建/编著

企业管理出版社

前　言

我国税法规定，购买和销售烟、酒、化妆品、珠宝首饰、高档手表、高尔夫球及球具、木制一次性筷子、实木地板、鞭炮焰火、汽油、柴油、摩托车、小汽车、汽车轮胎等商品，需要缴纳消费税，以上商品称为应税消费品。

我们在购买应税消费品时，虽然表面上并没有缴纳任何税费，只是向商家支付了明确金额的价款，发票上也没有列明缴纳消费税的事项，但实际上我们已经缴纳了相关的消费税，这是为什么呢？

企业或商家在销售应税消费品时，他们必须按照税法的要求，根据适用的税目、税率计算应缴纳消费税，并及时向税务机关申报缴纳，由此是否可以断定消费税是企业或商家必须负担的呢？

企业委托其他企业生产或加工应税消费品，应该由受托企业缴纳消费税，还是应该由委托企业缴纳消费税？税收负担最终是由他们来承担吗？

企业进口应税消费品，应该向哪个部门申报缴纳消费税？由报关进口者纳税，还是由国外出口者纳税？在报关进口环节纳税，还是在销售环节纳税？

企业出口应税消费品，是否应该缴纳消费税？如果不缴纳消费税，如何申请免税？

企业在市场经济环境下，竞争日益激烈，为了扩大经营规模，增加市场占有份额，最直接也是最有效的方法就是尽量降低销售价格。要降低销售价格，就必须减少纳税支出，因为销售价格中包含了较多的税

费。我们把包含在销售价格里的各种税费称为“价内税”，消费税即是一种典型的价内税。对于销售或经营应税消费品的企业来说，消费税税额占商品销售价格的比重非常大，有的甚至超过50%。由此可以看出，要提高这类企业的市场竞争力，减少消费税的纳税支出是最有效的方法。那么，如何才能合法、合理、有效地减少消费税的纳税支出呢？

《新编消费税实务操作与纳税节税手册》这本书将一一为你解答以上问题。本书从消费税纳税人的角度出发，根据最新消费税政策的要求，详细介绍了我国消费税的征收特点、计税方法、申报缴纳流程和最新的优惠政策。为了降低消费税纳税人的实际税负，本书还从节税的角度出发，介绍了比较实用的纳税筹划方法和可借鉴性强的筹划实例。通过阅读和学习本书，许多困扰消费税纳税人的难题将迎刃而解。本书也将帮助消费税纳税人排除扩大经营规模和增加市场份额的后顾之忧，让纳税人做到明明白白纳税，真真实实节税。

本书分为上下两篇：

上篇：介绍了消费税的基本知识、征收范围、纳税人与纳税环节、税率与计税依据、计算与会计处理、纳税申报与征收管理等内容。

下篇：介绍了纳税筹划基本知识、税收优惠政策、纳税筹划的方法与技巧、消费税节税案例分析等内容。

由于编者水平有限，加上国家税收法律制度正处于改革和完善阶段，税收政策不断更新变化，书中不足或欠妥之处在所难免，恳请广大读者批评指正。

编　者

目　录

CONTENTS

上篇:消费税纳税实务

◉ **第 1 章　消费税基本知识** 3

1.1　**税收及税法简介** //3

1. 税收的含义 //3
2. 税收的特征 //4
3. 税收的分类 //5
4. 税收要素 //10
5. 税收原则 //17
6. 税法的含义 //24
7. 税法与税收的区别 //26

1.2　**消费税的相关概念** //27

1. 消费税属于流转税 //27
2. 消费税也属于间接税 //28
3. 消费税的概念 //30

1.3 消费税的特点//32
1. 征税范围具有选择性//32
2. 征税环节具有单一性//32
3. 征收方法具有灵活性//33
4. 税率、税额具有差别性//33
5. 征税收入具有稳定性//33
6. 税负具有转嫁性//33
7. 消费税一般属于中央税//33
1.4 消费税的作用//34
1. 保证国家财政收入的稳定增长//34
2. 贯彻国家产业政策和消费政策//34
3. 调节消费水平,缓解社会分配不公//35
4. 寓禁于征,限制一些特殊消费品的生产//35
1.5 我国消费税的发展方向//37
1. 公平性分析//37
2. 效率分析//38
3. 征税成本分析//38

◉ 第2章 消费税的征收范围 41
2.1 征收消费税的国际借鉴//41
1. 国际上消费税征税范围简介//41
2. 中美消费税法的比较及借鉴//42
3. WTO体制下我国消费税征税范围改革//43
2.2 消费税征税范围的确定原则//45
2.3 消费税征税范围的调整//46
1. 消费税调整的背景//46
2. 消费税调整的作用//47
3. 消费税调整带来的影响//48

4. 解读我国消费税的政策调整//48
5. 消费税调整存在的问题//53
2.4 消费税征税范围注释//54
1. 烟//54
2. 酒及酒精//55
3. 化妆品//56
4. 贵重首饰及珠宝玉石//58
5. 鞭炮、焰火//62
6. 成品油//62
7. 汽车轮胎//63
8. 摩托车//64
9. 小汽车//65
10. 高尔夫球及球具//66
11. 高档手表//66
12. 游艇//66
13. 木制一次性筷子//66
14. 实木地板//67
2.5 部分应税消费品范围的具体规定//68
1. 关于若干油品的征税范围//68
2. 关于改装改制车辆的界定//68
3. 关于实木复合地板的界定//68
4. 关于对外购润滑油大包装改小包装、贴标等简单加工的征税//69
5. 关于中轻型商用客车和征税范围//69

◉ 第3章 消费税的纳税人与纳税环节 71
3.1 消费税的纳税人//71
1. 一般规定//71

2. 特殊规定//72
3.2 消费税的扣缴义务人//75
1. 扣缴义务人的定义//75
2. 扣缴义务人的分类//75
3. 消费税的代收代缴义务人//76
3.3 消费税的纳税环节//78

◉ 第4章 消费税的税率和计税依据 79
4.1 现行消费税税率//79
4.2 消费税税率的特殊规定//87
1. 兼营不同税率的消费品适用税率//87
2. 金银首饰的适用税率//87
3. 酒类产品的适用税率//87
4. 卷烟产品适用税率//88
4.3 进口环节消费税税率//90
4.4 消费税的计税依据//99
1. 从价定率征收消费税//99
2. 从量定额征收消费税//104
3. 卷烟的计税依据//105
4. 粮食白酒、薯类白酒的计税依据//123
5. 金银首饰的计税依据//123

◉ 第5章 消费税的计算与会计处理 125
5.1 消费税的计算方法//125
1. 从价定率应纳税额的计算//125
2. 从量定额应纳税额的计算//129
3. 复合计税方法//130

5.2 消费税的会计处理 // 132
1. 消费税的计税凭证 // 132
2. 消费税的科目设置及账户结构 // 132
3. 消费税的账务处理举例 // 132

◉ 第 6 章 消费税的纳税申报与征收管理 141
6.1 消费税的纳税申报 // 141
1. 纳税义务发生的时间 // 141
2. 纳税地点 // 142
3. 申报纳税 // 142
6.2 税务登记 // 157
1. 办理税务登记的对象 // 157
2. 开业税务登记 // 157
3. 变更税务登记 // 159
4. 注销税务登记 // 159
5. 税务登记证的使用、管理 // 160
6. 特定经营行为的税务登记 // 161
6.3 税款缴纳 // 162
1. 税款缴纳的方式 // 162
2. 核定缴纳税款 // 163
3. 延期缴纳 // 164
4. 扣缴、代征税款 // 164
5. 税款补缴与退还 // 165
6. 纳税担保 // 165
6.4 纳税检查 // 167
1. 纳税检查 // 167
2. 纳税自查 // 167
3. 税务稽查 // 169

4. 配合纳税检查 // 171
6.5 纳税争议的处理 // 172
1. 纳税争议概述 // 172
2. 申请复议 // 173
3. 诉讼 // 175
6.6 税务代理 // 176
1. 税务代理的基本特征 // 176
2. 税务代理的原则 // 177
3. 税务代理的形式 // 179
4. 税务代理人的权利和义务 // 179
5. 税务代理的基本程序 // 180

下篇：消费税节税实务

◉ 第 7 章 纳税筹划基本知识 185
7.1 纳税筹划的含义 // 185
1. 纳税筹划的定义 // 185
2. 纳税筹划与避、节、转税筹划 // 187
3. 实施纳税筹划应注意的问题 // 190
7.2 纳税筹划的可能性 // 194
1. 税法本身给纳税筹划提供可能 // 194
2. 通货膨胀增大了纳税筹划的空间 // 197
3. 企业内部条件给纳税筹划提供可能 // 198
7.3 纳税筹划的必要性 // 201
1. 维护自身合法权益 // 201
2. 减轻企业税负 // 204
3. 适应国际竞争 // 205

4. 企业产权清晰化的客观要求 // 205
7.4 纳税筹划与偷、漏、骗、抗、欠税的区别 // 206
1. 愚蠢的偷税行为 // 206
2. 糊涂的漏税行为 // 208
3. 可恶的骗税行为 // 208
4. 野蛮的抗税行为 // 210
5. 无知的欠税行为 // 211

◉ 第 8 章 税收优惠政策 215
8.1 税收优惠政策的概念及特点 // 215
1. 税收优惠政策的含义 // 215
2. 传统税收优惠政策的特点 // 215
3. 计划经济时期税收优惠政策的特点 // 216
4. 市场经济时期税收优惠政策的特点 // 217
8.2 税收优惠政策的作用 // 219
1. 配合国家经济体制改革 // 219
2. 促进国家经济结构调整 // 219
3. 吸引外资、引进先进技术 // 220
4. 促进社会经济协调发展 // 220
8.3 税收优惠政策的分类 // 222
1. 按税种分类 // 222
2. 按优惠方式分类 // 222
3. 按纳税人分类 // 223
4. 按行业分类 // 223
5. 按优惠期限分类 // 223
6. 按审批程序分类 // 223
7. 按法律地位分类 // 224
8.4 税收优惠的方式 // 225

1. 免税//225
2. 减税//227
3. 缓税//228
4. 出口退(免)税//230
5. 再投资退税//234
6. 即征即退//235
7. 先征后返//236
8. 税额抵扣//236
9. 税收抵免//237
10. 税收饶让//238
11. 税收豁免//240
12. 投资抵免//241
13. 保税制度//243
14. 以税还贷//244
15. 税前还贷//244
16. 亏损结转//245
17. 汇总纳税//246
18. 起征点//247
19. 免征额//248
20. 加速折旧//248
21. 存货计价//250
22. 税项扣除//251
23. 税收停征//252

8.5 税收优惠政策的运用//253

1. 择优选用税收优惠政策//253
2. 减少成本与降低风险//254
3. 充分享受国外税收优惠政策//255

◉ 第 9 章 消费税税收优惠政策 257

9.1 消费税减、免税政策 // 257

1. 消费税减税政策 // 257

2. 消费税免税政策 // 259

3. 消费税进口免税政策 // 259

9.2 出口退(免)消费税政策 // 261

1. 消费税出口免税政策 // 261

2. 特定出口货物免税 // 261

3. 高税率货物和贵重物品退税 // 262

4. 自营或委托出口免税 // 263

5. 外商企业出口货物免税 // 263

6. 外商性投资公司代理出口免税 // 264

7. 收购国产货物出口免税 // 264

8. 出口机电产品退免税 // 265

9. 保税区出口货物退免税 // 265

10. 外贸企业委托加工出口产品退税 // 265

11. 运入出口加工区内货物退税 // 265

12. 出口企业退税 // 265

13. 使(领)馆购买中国物品退免税 // 266

9.3 其他消费税优惠政策 // 267

1. 消费税先征后返政策 // 267

2. 消费税以税还贷政策 // 267

3. 消费税税额抵扣政策 // 268

4. 消费税税项扣除政策 // 268

9.4 出口货物退免税的办理 // 270

1. 税收缴款书的填写 // 270

2. 出口退税申请表的填写 // 274

◉ 第 10 章 纳税筹划的方法与技巧 283

10.1 纳税筹划的原则 // 283

1. 纳税筹划必须具有合法性 // 283
2. 纳税筹划必须具有有效性 // 285
3. 节税是筹划行为 // 285
4. 必须防范涉税风险 // 286
5. 节税方案要合理有效 // 287
6. 节税行为必须符合企业整体利益 // 287

10.2 纳税筹划的基本思路 // 289

1. 充分利用税收优惠 // 289
2. 适用低税率 // 289
3. 调减计税基 // 290
4. 选择纳税身份 // 291
5. 分析不同经济业务的税负水平 // 292
6. 寻找“避税天堂” // 292
7. 关注会计政策变动 // 293
8. 筹划国际税收管辖权 // 294

10.3 纳税筹划的技术手段 // 295

1. 免税技术 // 295
2. 减税技术 // 296
3. 税率差异技术 // 296
4. 分离技术 // 297
5. 合并技术 // 298
6. 扣除技术 // 298
7. 抵免技术 // 299
8. 缓税技术 // 299
9. 退税技术 // 300
10. 税收优惠技术 // 300

◉ 第 11 章 消费税纳税筹划与节税案例分析 305

11.1 消费税的筹划思路 // 305

1. 征税范围的筹划思路 // 305
2. 计税依据的筹划思路 // 306
3. 纳税环节的筹划思路 // 306
4. 纳税期限的筹划思路 // 307
5. 兼营行为的筹划思路 // 308
6. 出口应税消费品的筹划思路 // 308
7. 进口商品时的筹划思路 // 309
8. 委托加工应税消费品的筹划思路 // 310
9. 连续生产应税消费品的筹划思路 // 311
10. 利用计算公式的筹划思路 // 312
11. 包装物的筹划思路 // 314
12. 折扣销售和实物折扣的筹划思路 // 315
13. 外汇结算的筹划思路 // 316
14. 扣除外购已税消费品买价的筹划思路 // 316
15. 扣除原料已纳消费税的筹划思路 // 317

11.2 消费税节税备选方案 // 318

1. 推迟纳税环节的出现 // 318
2. 选择最佳纳税义务发生时间 // 318
3. 选择最佳纳税地点 // 319
4. 利用结转销售收入节税 // 319
5. 选择最佳计税价格 // 320
6. 获取能节税的销售发票 // 321
7. 选择恰当的包装时机 // 322
8. 选择最优的加工方式 // 322
9. 利用税率高低不同节税 // 322

11.3 消费税节税案例解析 // 324

1. “先销售后包装”的节税案例分析//324
2. 选择不同核算方式的案例分析//326
3. 分开税率的节税案例分析//328
4. 选择纳税环节的节税案例分析//330
5. 兼营行为中的节税案例分析//332
6. 自行加工的节税案例分析//335
7. 利用销售额核算的节税案例分析//337
8. 自制品的节税案例分析//339
9. 连续生产的节税案例分析//342
10. 首饰行业的节税案例分析//348
11. 适用低税率的节税分析//350
12. 外购消费品的节税案例分析//352
13. 委托加工业务的节税案例分析//354
14. “先销售后入股”的节税案例分析//357
15. 最优价格选择的节税案例分析//359
16. 计税依据的节税案例分析//361
17. 确定销售额的节税案例分析//363
18. 选择最佳折算率的节税案例分析//365
19. 烟草调拨的节税案例分析//367
20. 延长纳税期的节税案例分析//373
21. 制酒行业消费税的节税案例分析//374
22. 出口商品的节税案例分析//376

◉ **第 12 纳税风险的防范策略** 383

12.1 **企业纳税风险概述**//383
1. 企业纳税风险的概念//384
2. 企业常面临的纳税风险//386
3. 企业纳税风险的产生//387

12.2 企业防范纳税风险的策略//392
1. 防范汇算清缴风险//392
2. 进行必要的税务审计//395
3. 防范涉票风险应注意的问题//397
4. 防范纳税筹划风险//398
5. 建立完善的纳税风险控制体系//405
12.3 企业被稽查时的态度//408
1. 接待稽查人员的态度要温和//408
2. 做好稽查前的预告工作//409
3. 稽查人员突然到来的迎接方式//410
4. 并不是因为有问题才被稽查//411
5. 不要怕税务检查人员发怒//412
6. 依靠税务代理人员//412
7. 对待素质低的稽查人员的方法//412
8. 强行税务稽查的应对方法//413
9. 善于运用权利保护自身利益//413
12.4 消费税的稽查实务//416
1. 消费税的税务稽查程序//416
2. 税目、税率的稽查重点//419
3. 计税依据的检查方法//419
4. 消费品出口退免税的检查//420
5. 自产自用应税消费品的检查//421
附录：
中华人民共和国消费税暂行条例//422
中华人民共和国消费税暂行条例实施细则//425
消费税若干具体问题的规定//430
财政部 国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知//435
汽油、柴油消费税管理办法(试行)//440

上篇

消费税纳税实务

消费税是对一些特定消费品和消费行为征收的一种税，是对在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品征收的一种流转税，也是一种间接税。消费税的征税范围：烟、酒及酒精、成品油、小汽车、摩托车、汽车轮胎、化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、鞭炮及焰火、木制一次性筷子、实木地板。

第1章 消费税基本知识

1.1 税收及税法简介

1. 税收的含义

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制、无偿地对社会产品进行的一种分配。它是国家取得财政收入的主要形式。

税收的含义可以从以下几个方面理解：

（1）税收属于分配范畴

税收作为国家取得财政收入的一种形式，在社会再生产过程中属于分配范畴。税收就是把一部分社会产品强制地、无偿的转为国家所有，归国家支配使用；从征税的结果来看，既没有增加也没有减少当年的社会总产品或总价值，只是改变了原有的分配结构，形成一种新的分配结构。因此，税收属于分配范畴。

（2）税收分配的依据是政治权力

社会产品的分配总是要以一定的权力为依据。分配的权力有两种：一种是财产权力，也就是所有者的权力；另一种是政治权力，即国家权力。国家征税是把一部分原本属于社会成员所有的产品无偿地转归国家

所有，其分配实现的依据既不是生产资料所有权，也不是劳动力所有权，只能是国家的政治权力。

（3）税收分配的目的是满足国家履行其公共职能的需要

国家利用税收这一分配方式取得财政收入，其目的是为了满足其履行公共职能的需要。社会再生产的正常运行必须具备一定的外部条件，如和平安定的环境、良好的社会秩序以及各种便利的公共设施等。这种外部条件表现为全体社会成员的共同需要，属于公共品。为了满足这种共同需要，社会产品的一部分就必须集中到国家手中，由国家统一安排使用。

（4）税收分配的价值源泉是剩余产品的价值

税收分配的对象是社会总产品，而最终来源则是剩余产品价值 M 部分。因为社会总产品价值中 C 部分是用于补偿生产过程中生产资料的消耗，V 部分用于补偿活劳动的消耗。两者构成生产费用，只能在生产单位内部分配，是保证社会简单再生产顺利进行的条件，不能构成税收分配价值的最终来源，只有 M 的部分才可以由社会统一分配用于社会公共需要，成为税收分配的价值源泉。

2. 税收的特征

（1）强制性

税收的强制性，是指国家以社会管理者身份，凭借政治权力以法律形式确定征纳双方的权利义务关系并保证税收收入的实现。税收的强制性包含两层含义：

①税收分配关系是一种国家和社会成员必须遵守的权利义务关系。国家履行了公共职能，提供了社会成员共同需要的生活和生产条件，以维持社会的发展和社会再生产的正常进行，而享受或消费国家提供的公共产品，是每一个社会成员的平等权利。作为这种权利的对应，就是每一个社会成员有义务向国家缴纳一部分社会产品，分担一部分社会公共费用。社会成员承担公共需要的社会费用只能由国家规定社会成员义务

缴纳的办法来解决。

②税收的征收具有强制性，即国家借助税法形式来保证税收收入的实现的。就征税者而言，法律规范是国家征税权力的后盾，当出现税务违法行为时，国家就可以依法进行制裁；就纳税人而言，一方面要依法纳税，另一方面纳税人的合法权益将得到法律的保护。

（2）无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后，税款即归国家所有，既不需要再直接归还给纳税人，也不需要向纳税人支付任何报酬或代价。

税收的无偿性是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务大多是共享的，社会成员从中得到的利益无法直接计量，这就决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应地，国家要筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿的形式。

（3）固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式，预先规定了征税对象、纳税人和征税标准等征纳行为规则，征纳双方都必须遵守，不能随意改变。

税收的固定性包含两层含义：一是税法具有相对稳定性。税法一经公布实施，征纳双方都要共同遵守。纳税人只要取得了应税收入，发生了应税行为或者拥有了应税财产，就必须按照预定标准如数缴纳税款。同样，国家对纳税人也只能按预定的标准征税，不能任意降低或提高预定的征收标准。并且，作为征税主体的国家有义务保证税法在一定时期内相对稳定，不能朝令夕改。二是税收征收数量具有有限性。国家税款不能随意征收，征税对象和税款数额之间的数量关系是有一定限度的。在无偿性、强制性存在的前提下，税收只能按照事先规定的、国家与纳税人在经济上都能接受的标准有限度地征收。

3. 税收的分类

税收的分类虽然主要发自于经济学的视角，但是它可以更好地帮助我们从不同的角度观察和理解各国曾经存在和正在征收的各个税种。而

且目前我国的税收实体法立法体制也是基于其中一种分类原理，故而了解税收的分类标准及其理论和实践意义对学习税法有很好的指导作用。

古今中外，人们提出了许多税收的分类标准和方法：按课税环节分类，有生产环节课税、流通环节课税、分配环节课税、消费环节课税、财产环节课税、投资环节课税；按课税对象分类，有流转额课税、收益额课税、财产额课税和特定行为课税；按税收负担转嫁难易程度分类，有直接税和间接税之分；按税收管理和使用权限来分类，有中央税、地方税、中央与地方共享税；按税率形式分类，有比例税、累进税和定额税；按税收物质形式分类，有实物税、货币税；按税收用途分类，有一般税和目的税；按计税依据分类，有从量税和从价税；按纳税人分类，有法人税和自然人税；按有无连续性分类，有经常税和临时税；按课税对象与纳税人有无直接关系，有对人税和对物税等。在此，我们选择几种比较重要和常用的分类标准加以介绍。

（1）直接税和间接税

依税负是否容易转嫁为标准，可以把税收分为直接税收和间接税收两种。凡税负不能转嫁于他人，由纳税人直接承担税负的税种，即为直接税，如所得税和财产税等。凡税负可以转嫁于他人，纳税人只是间接承担税负，而真正的负税人并不负有纳税义务的税种，即为间接税，如各类流转税。

虽然直接税和间接税的分类还存在着以审定课税对象的行政手段或以课税商品的永久性与非永久性为标准，但税负能否转嫁的标准最有价值，故为大多数所接受。直接税以所得额或财产额为课税对象，税源比较固定，较易适用累进税率，对经济能起重要调节作用。它还能考虑基本扣除，配偶扣除以及抚养扣除等个人情况，符合公平负担原则。但由于税负不可转嫁，纳税人普遍感到负担重，抗拒心理较强，偷逃漏税的现象较为普遍，税款损失不易控制。且由于主体复杂，收入多样，需要考虑的特殊因素太多，故而稽征方较为复杂，征税成本偏高，对整个税收征管制度的科学性、严密性以及税务人员征管水平有更高的要求。而

间接税的课税对象则更为广泛、税基宽、税源稳定、税收收入可随生产、经济的发展而增加。且由于税款可计入成本，影响商品价格的高低，故对纳税人降低消耗，节约成本能起积极的导向作用。特别要指出的是，由于税负可以转嫁，因此负担人的负税感不强，征收时阻力较小，征收成本较低。不过间接税具有累退性的特点，不符合公平原则，且收入缺乏弹性，一旦提高税率就容易使价格上涨，抑制需求，导致税收减少。

尽管能否转嫁税负是划分直接税和间接税的标准，但这种分类也是相对而言的。因为影响税负转嫁的因素非常之多，即便是间接税，其税负转嫁也是有条件的，如消费者的承受能力，商品的平均价格和可替代性，以及纳税人的市场营销能力等。如果负税商品卖不出去，则间接税也不可能转嫁。而在消费完全缺乏弹性的状态下，将价格提高到足以消化税负的程度也可以达到转嫁直接税税负的目的。

由于直接税和间接税各有优缺点，西方国家税法体系一些以直接税为主，另一些却以间接税为主。例如美国直接税比重已经超过90%，日本也已到70%，而法国和意大利的间接税的比重仍然较大。这是由于法国间接税比重历史上一直较高，特别是在大革命时期自由、平等、博爱思想的影响下，法国非常强调自由，对私有财产的保护绝对化，故不倾向于选择明显地必然引起纳税人私有财产发生强制无偿转移的直接税。

（2）累进税与累退税

按照税收负担随着收入的增加是上升还是下降，可以把税收分为累进税和累退税两种。累进税，指税额在负税人收入中所占的比重，随着负税人收入的增加而上升。例如实行累进税率的个人所得税、公司所得税、遗产税等。累退税，指税额在负税人收入中所占比重，随着负税人收入的增加而降低，例如实行定额税率的人头税，实行比例税率的商品税、社会保险税。

（3）从量税与从价税

按计税标准可把税收分为从量税和从价税两大类。从量税是按课税对象的一定计量单位，如重量、面积、件数等等为标准，规定固定税额的税种，如盐税、资源税、车船税等属于此类税种。从量征税比较简单，但它往往不能反映课税对象价格的升降，在通货膨胀的经济时期容易造成国家税收收入的减少，故一般针对价值较为稳定的特殊商品在特定的环节开征从量税。从价税以课税对象的价格为标准，按规定税率计算税额，如增值税、营业税等。它的特点是必须将课税对象的价值换算为可以直接衡量的货币单位，其税额可随着价格的上涨而增加，故在商品流通领域大量采用。

（4）对人税和对物税

若把课税对象划为人和物两大块，则可把税收分为对人税和对物税。以人为课税对象，如人头税，属于对人税。以物为课税对象，如货物税，属于对物税。这是西方国家对税收的最早分类。但在现代国家，由于人已成为税收主体而非税收客体，因而人头税多已被废除。在西方各国停止对人课征人头税后，对人税和对物税的界限已不清楚。现在只是就税收立法时考虑的侧重点的不同来划分这两种税收。一般认为，以作为主体的“人”为基础并考虑其纳税数额、投资方式、负担能力等具体情况而征税的税为对人税，如所得税；以作为客体的“物”为基础且不考虑纳税人的具体情况而征收的税为对物税，如商品税。由此看来，对人税和对物税的划分在今天具有非常相对的含义，因为税收最终关注的毕竟只是纳税人向国家或政府的财产转移和让渡，不管是代表对人税的所得税，还是代表对物税的流转税，人和物都是不可分离的，没有不发生财产关系的对人税，也没有不牵涉到纳税人的对物税。

（5）价内税和价外税

根据税收和价格的关系，税收可分为价内税和价外税。凡是税款包含在征税对象的价格之中的税即为价内税，如我国现行的消费税和营业税。消费者在购买商品支付价款时，该价款中已经包含了商家需要向税务机关缴纳的税款，因为商品的定价是一种含税价格。凡税款独立于征

税对象的价格之外的税，即为价外税。如增值税，其价格为不含税价格，买方在购买商品或服务时，除需要支付约定的价款外，还须支付按规定的税率计算出来的税款，这二者是分开记载的。

不管是价内税还是价外税，税款都需随商品交换价值的实现方可收回。但是价内税形式较为隐蔽，不易被人察觉，所以给人的税收负担感较小。由于价税一体，税收的增加必然影响到商品的价格，并可能对生产和消费产生连锁反应，最终还有可能危及税基的稳定增长。此外，由于征收价内税的商品的特殊定价机制，随着商品的流转还会出现“税上加税”的重复征税问题，且流通环节越多，问题越严重。相比而言，价外税的税款是独立于商品的价格的，且形式公开、数额固定，很容易在人们的心理上产生较大的税负压力。但是价外税对价格的影响较小，是一种中性的税收，加之转嫁渠道安全流畅，不存在重复征税等问题，所以具有广阔的发展空间，必将成为越来越多国家流转税的主要形式。

（6）所得税、流转税、财产税、行为税

由于征税对象可以分为所得额、流转额、财产和行为，因此税收也可以分为上述四种，这通常被认为是税收最重要和最基本的分类。

①所得税是针对纳税人一年纳税期限的纯收益而征收的税，它既可以是企业所得税，也可以是个人所得税。

②流转税是针对商品或服务在流通过程中形成的流转额（既包括商品销售额，也包括服务收入额）而征收的税，它所包含的具体的税种非常丰富，国家可以选择最适合自己的税种加以适用。

③财产税是针对某些价额较高、对国民经济影响较大的稳定财产，如土地、房产、车船等征收的税，它是抛开财产的流通或交易过程而特别着眼于财产本身设计的税种。

④行为税是针对经济生活中纳税人的特定行为而征收的税种，它既可能出于财政目的，也有可能出于对特定行为的鼓励或限制等政策目的，但范围一般都比较小，收入也不多，在税收体系中的地位远不如所得税和流转税重要。

一般情况下，我们都可以根据征税对象的不同将税收划入前述四种不同的类型。但是由于行为、流转、所得和财产在某些情况下可能是同一个过程的不同的表述形式，如通过促销行为获得销售额，通过商品流通而取得财产，通过财产的利用而获取收益等等。这样，一个税种究竟应该归入何种类型并不一定只有一个绝对正确的答案，如契税在我国长期归入财产税，但契税的计税依据却是房地产的交易额，这又与流转税非常相似。基于上述理由，我们在观察和鉴别税种的类型归属时，一方面需要全面考察税收要素的各个细节，不宜从税种名称中望文生义。如车船使用税，从税种名称上似乎应该是一种行为税，宜将其理解为车船使用时方须纳税，停止使用时则不须纳税。但是认真学习车船使用税的内容后才发现，实际上不管车船是否实际使用，只要拥有车船，都必须按规定缴纳税款。这样看来，我国1994年财税改革方案中计划将车船使用税更名为车船税是一种“名副其实”的举措了，因为目前的车船使用税实际上只能是一种财产税，而不是针对车船使用行为征税的行为税。

上述按征税对象标准的分类之所以重要，是因为征税对象是税制的核心要素，是区分不同税种的主要标准。该标准便于揭示和把握各税种的特征，同时也便于发挥各税种的不同作用，完善其征管方法。因此，不少学者在理论上多重视此类，各国和有关国际组织在实践上也主要采用此种分类作为税法体系的基础。

4. 税收要素

税收要素是构成税收范畴的基本因素。包含三方面的内容，即对什么征税，征多少及由谁负担缴纳。因此，征税对象、税率和纳税人就构成税收范畴的基本要素。这是税收三要素说。也有人主张政府作为征税人也是税收要素之一，这是税收四要素说。税收要素是税收内容的具体表现，离开税收要素就无所谓税。作为税收范畴的要素和作为税收制度的要素既有重迭又不完全等同。作为税收范畴的要素只是一种理论抽

象，每个要素并不要求有具体的确定的指向。而作为税收制度的基本的要素则是规范征纳双方权利与义务的法律的具体表现。构成税制的要素不仅有征税对象、税率和纳税人、还包括税目、计税依据、纳税环节、纳税期限、减免和违章处理等要素，而且每一种要素都需要规定具体的确定的内容。

（1）纳税义务人

纳税义务人简称纳税人，是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，也称“纳税主体”。无论征收什么税，其税负总要由有关的纳税人来承担。每一种税都有关于纳税义务人的规定，通过规定纳税义务人落实税收任务和法律责任。纳税义务人一般分为两种：

①自然人，指依法享有民事权利，并承担民事义务的公民个人。例如，在我国从事工商业活动的个人，以及工资和劳务报酬的获得者等，都是以个人身份来承担法律规定的民事责任及纳税义务。如公民交纳个人所得税。

②法人，指依法成立，能够独立地支配财产，并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。例如，我国的国有企业、集体企业、合资企业等，都是以其社会组织的名义承担民事责任的，称之为法人。法人同自然人一样，负有依法向国家纳税的义务。

在实际纳税过程中，与纳税义务人相关的概念有：负税人、代扣代缴义务人和纳税单位。

• 负税人。纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人，负税人是实际负担税款的单位和个人。纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去，纳税人就不再是负税人，一般情况下流转税可以通过商品流通将税负转嫁出去。例如消费税的纳税人是产制环节的企业或个人，而负税人则是消费者。如果税款无法转嫁，纳税人同时也是负税人，例如企业所得税的纳税人即是负税人。

• 代扣代缴义务人。是指有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳

税款并代为缴纳的企业或单位。对税法规定的扣缴义务人，税务机关应向其颁发代扣代缴证书，明确其代扣代缴义务。代扣代缴义务人必须严格履行扣缴义务。对不履行扣缴义务的，税务机关给予罚款。如个人所得税法规定：个人所得税以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或个人为扣缴义务人。

• 纳税单位。是指申报缴纳税款的单位，是纳税人的有效集合。所谓“有效”，就是为了征管和缴纳税款的方便，可以允许在法律上负有纳税义务的同类型纳税人作为一个纳税单位，填写一份申报表纳税。比如，个人所得税，可以单个人为纳税单位，也可以夫妇俩为一个纳税单位，还可以一个家庭为一个纳税单位；公司所得税可以每个分公司为一个纳税单位，也可以总公司为一个纳税单位。纳税单位的大小通常要根据管理上的需要和国家政策来确定。

（2）课税对象

课税对象又称征税对象，是税法中规定的征税的目的物，是国家据以征税的依据。通过规定课税对象，解决对什么征税这一问题。

每一种税都有自己的课税对象，否则，这一税种就失去了存在的意义。凡是列为课税对象的，就属于该税种的征收范围；凡是未列为课税对象的，就不属于该税种的征收范围。例如，我国消费税的课税对象是在中国境内生产、委托加工和进口的应税消费品；增值税的课税对象是货物和应税劳务在流通过程中的增值；所得税的课税对象是企业所得和个人工资、薪金等项所得；房产税的课税对象是房屋等等。总之，每一种税首先要选择确定它的课税对象，因为它体现着不同税种的基本界限，决定着不同税种名称的由来以及各个税种在性质上的差别，并对税源、税收负担问题产生直接影响。

与课税对象相关的概念有计税依据、税目：

①计税依据。又称税基，是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。不同税种的计税依据是不同的。表现形态上一般有两种：一种是价值形态，即以征税对象的价值作为计税依据，在这种情况

下，课税对象和计税依据一般是一致的，如所得税的课税对象是所得额，计税依据也是所得额；另一种是实物形态，就是以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据，在这种情况下，课税对象和计税依据一般是不一致的，如我国的车船使用税，它的课税对象是各种车辆、船舶，而计税依据则是车船的吨位或数量。

课税对象与计税依据的关系是：课税对象是指征税的目的物，计税依据则是在目的物已经确定的前提下，对目的物据以计算税款的依据或标准；课税对外象是从质的方面对征税所做的规定，而计税依据则是从量的方面对征税所做的规定，是课税对象量的表现。

②税目。税目是课税对象的具体化，反映具体的征税范围，代表征税的广度。不是所有的税种都规定税目，有些税种的征税对象简单、明确，没有另行规定税目的必要，如房产税、屠宰税等，但是，从大多数税种来看，一般课税对象都比较复杂，且税种内部不同课税对象之间又需要采取不同的税率档次进行调节。这样就需要对课税对象作进一步的划分，做出具体的界限规定，这个规定的界限范围，就是税目，如印花税列举的征税合同类型即为税目。

（3）税率

税率是应纳税额与课税对象之间的关系或比例，是计算税额的尺度，代表课税的深度，关系着国家的收入多少和纳税人的负担程度，因而它是体现税收政策的中心环节。我国目前税制中税率有以下几种类型：

①比例税率。比例税率是指对同一征税对象或同一税目，不论数额大小只规定一个比例的税率，税额与课税对象成正比关系。我国目前大多数税采用比例税率，如营业税、企业所得税等。

②累进税率。累进税率，是指同一课税对象，随数量的增大，征收比例也随之增高的税率，表现为将课税对象按数额大小分为若干等级，不同等级适用由低到高的不同税率，包括最低税率、最高税率和若干等级的中间税率。一般多在收益课税中使用。

累进税率又分为全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率、超倍累进税率。

● 全额累进税率是以课税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率。

● 超额累进税率是分别以课税对象数额超过前级的部分为基础计算应纳税的累进税率。我国个人所得税中工薪收入采用此种税率形式。

● 超率累进税率是以课税对象数额的相对率为累进依据，按超额累进方式计算应纳税额的税率。如我国的土地增值税采用这种税率。

● 超倍累进税率是指以课税对象数额相当于计税基数的倍数为累进依据，按超额累进方式计算应纳税额的税率。我国目前税法中没有此种税率形式。

③定额税率。定额税率又称固定税率。这种税率是根据课税对象计量单位直接规定固定的征税数额。课税对象的计量单位可以是重量、数量、面积、体积等自然单位，也可以是专门规定的复合单位。例如，现行税制中的土地使用税、耕地占用税分别以“平方米”和“亩”这些自然单位为计量单位；资源税中的天然气则以“千立方米”这一复合单位为计量单位。按定额税率征税，税额的多少只同课税对象的数量有关，同价格无关。

（4）纳税环节

纳税环节是指税法上规定的课税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。纳税环节有广义和狭义之分，广义的纳税环节指全部课税对象在再生产中的分布情况。例如，资源税分布在生产环节，流转税分布在流通环节，所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节是指应税商品在流转过程中应纳税的环节，具体指每一种税的纳税环节，是商品课税中的特殊概念。一般情况下，商品的流通要经过生产、批发和零售等环节，每一个环节都可以成为纳税环节，但是为了更好地发挥税收促进经济发展，保证财政收入的作用，以及便于征收管理，国家对不同的商品课税往往确定不同的纳税环节。按照纳税环节的多少，可将税

收课征制度划分为两类：一次课征制和多次课征制。

一次课征制是指同一税种在商品流转的全过程中只选择某一环节课征的制度，是纳税环节的一种具体形式。实行一次课征制，纳税环节多选择在商品流转的必经环节和税源比较集中的环节，以便既避免重复课征，又避免税款流失。多次课征制是指同一税种在商品流转全过程中选择两个或两个以上环节课征的制度。

（5）纳税期限

纳税期限是纳税人向国家缴纳税款的法定期限。国家开征的每一种税都有纳税期限的规定。合理确定和严格执行纳税期限，对于保证财政收入的稳定性和及时性有重要作用。我国现行税制的纳税期限有三种形式：

①按期纳税。即根据纳税义务的发生时间，通过确定纳税间隔期，实行按日纳税。按期纳税的纳税间隔期分为1天、3天、5天、10天、15天和1个月，共6种期限。纳税人的具体纳税间隔期限由主管税务机关根据情况分别核定。以1个月为一期纳税的，自期满之日起5天内预缴税款，于次月1日起10天内申报纳税并结清上月税款。

②按次纳税。即根据纳税行为的发生次数确定纳税期限。如，屠宰税、筵席税、耕地占用税以及临时经营者，均采取按次纳税的办法。

③按年计征，分期预缴。即按规定的期限预缴税款，年度结束后汇算清缴，多退少补。这是对按年度计算税款的税种为了及时、均衡地取得财政收入而采取的一种纳税期限。分期预缴一般是按月或按季预缴。例如，企业所得税、房产税、土地使用税等。

采取哪种形式的纳税期限缴纳税款，同课税对象的性质有着密切关系。一般来说，商品课税大都采取“按期纳税”形式；所得课税采取“按年计征，分期预缴”形式。无论采取哪种形式，如纳税申报期的最后一天遇公休或节假日，都可以顺延。

（6）减税免税

减税免税是对某些纳税人或课税对象的鼓励或照顾措施。减税是从

应征税款中减征部分税款；免税是免征全部税款。减税免税规定是为了解决按税制规定的税率征税时所不能解决的具体问题而采取的一种措施，是在一定时期内给予纳税人的一种税收优惠，同时也是税收的统一性和灵活性相结合的具体体现。正确制定并严格执行减免税规定，可以更好地贯彻国家的税收政策，发挥税收调节经济的作用。世界各国的税收法规中都有减税免税的规定，我国的税收制度也有很多减免税的规定。例如，困难性减免、鼓励性减免、投资性减免等。关于减免税的具体规定，有些是在税法、税收条例或者实施细则中规定的，有些则是后来所做的补充规定。减免税的管理权限是由税收管理体制决定的。对于国家在税收管理体制中已经做出的决定，各级政府和财税部门都必须严格执行，不得乱开减免税口子，越权减免国家税收。长期以来，在我国税收实践中，对减免税的管理总体讲是偏松的，越权减免税问题相当严重。所以1994年税制改革时将减免税权限集中于国务院。例如，增值税和营业税的暂行条例中均明确规定："免税、减税项目由国务院规定，任何地区、部门不得规定免税、减税项目。"

减税免税可以分为三种基本形式：

①税基式减免。是通过直接缩小计税依据的方式实现的减税免税。具体包括起征点、免征额、项目扣除及跨期结转等。

②税率式减免。即通过直接降低税率的方式实现的减税免税。具体包括重新确定税率、选用其他税率、零税率等形式。

③税额式减免。即通过直接减少应纳税额的方式实现的减税免税。具体包括全部免征、减半征收、核定减免率以及另定减征税额等。

在上述三种形式的减税免税中，税基式减免使用范围最广泛，从原则上说它适用于所有生产经营情况；税率式减免比较适合于对某个行业或某种产品这种"线"上的减免，所以流转税中运用最多；税额式减免适用范围最窄，它一般仅限于解决"点"上的个别问题，往往仅在特殊情况下使用。

（7）违章处理

违章处理是国家对纳税义务人、扣缴义务人违反税法行为所采取的处罚措施。它是税法严肃性和税收强制性的重要体现。违章处理针对违章行为的严重程度，可分为以下几种：

①加收滞纳金。

②税务罚款。

③采取税收保全或强制执行措施。

④追究刑事责任。

5. 税收原则

通过前面的介绍，我们知道了什么是税收，也明白了政府为什么要征税。那么，税收该怎么征呢？虽然政府是无偿地取得税收收入，但总需要通过一定的方式，依据一定的原则来征税，即政府征税应遵循一定的税收原则。

税收原则，就是政府征税（包括税制的建立和税收政策的运用）所应遵循的基本准则。那么，政府征税究竟需要遵循什么原则呢？从税收发展史看，虽然在任何时期，人们对税收原则的看法都存在不同的看法，但总的来说，随着经济的发展、政府职能的拓展和人们认识的提高，税收原则也经历着一个不断发展、不断完善的过程，而且，这种过程仍将继续下去。

税收原则的思想萌芽可以追溯到很早以前。如在中国先秦时期，就已提出平均税负的朴素思想，对土地划分等级分别征税；春秋时代的政治家管仲则更明确提出“相地而衰征”的税收原则，按照土地的肥沃程度来确定税负的轻重。西方则在16、17世纪的重商主义时期就已提出了比较明确的税收原则，如重商主义后期的英国经济学家威廉·配第就初步提出了“公平、便利、节省”等税收原则。但一般认为，最先系统、明确提出的税收原则是亚当·斯密的“税收四原则”，即“公平，确实、便利、节省”原则。此后，税收原则的内容不断得到补充和发展，其中影响最大的当属集大成者阿道夫·瓦格纳提出的“税收四

方面九原则”，即财政原则，包括充分原则和弹性原则；国民经济原则，包括税源的选择原则和税种的选择原则；社会公正原则，包括普遍原则和公平原则；税务行政原则，包括确实原则、便利原则、最少征收费原则即节省原则。而在现代西方财政学中，通常又把税收原则归结为“公平、效率、稳定经济”三原则。

实际上还有多种税收原则的提法，但要数上述三种影响最大。这三种税收原则理论，不仅代表和反映了三个不同时期对税收的认识，而且基本展示了税收原则理论发展和完善的脉络。根据上述各项税收原则的内容，结合税收理论和实践的发展，我们从社会、经济、财政、管理四个方面将新时期税收原则归纳为“公平、效率、适度和法治”四原则。

（1）公平原则

税收公平原则，就是政府征税，包括税制的建立和税收政策的运用，应确保公平，遵循公平原则。

公平——这是税收的基本原则。在亚当·斯密的税收四原则中，公平原则列为首位。在我国历史上，也多有强调税收公平的论述。在现代社会，税收公平原则则更是各国政府完善税制所追求的目标之一。但税收怎样才算公平，在不同时期，往往标准不同，理解也不同。从历史发展过程看，税收公平经历了一个从绝对公平转变到相对公平，从社会公平拓展到经济公平的发展过程。

税收公平，首先是作为社会公平问题而受到重视的。“不患寡而患不均”，社会公平问题历来是影响政权稳固的重要因素之一。税收本来就是政府向纳税人的无偿分配，虽然有种种应该征税的理由，但从利益的角度看，征税毕竟是纳税人利益的直接减少，因此，在征税过程中，客观上存在利益的对立和抵触，纳税人对征税是否公平、合理，自然就分外关注。如果政府征税不公，则征税的阻力就会很大，偷逃税收严重时还会引起社会矛盾乃至政权更迭。

在西方税收中，公平通常是指社会公平，阿道夫·瓦格纳就称之为社会公正原则。而在现实中，政府征税，不仅要遵循社会公平的要求，

而且要做到经济上的公平，也就是说，在现代经济中，税收原则事实上不仅包括社会公平，还包括经济公平。税收的经济公平包括两个层次的内容：首先是要求税收保持中性，即对所有从事经营的纳税人，包括经营者和投资者，要一视同仁，同等对待，以便为经营者创造一个合理的税收环境，促进经营者进行公平竞争。增值税的盛行、公司税税率以比例税率为主等都是这种公平要求的反映。其次是对于客观上存在不公平的因素，如资源禀赋差异等，需要通过差别征税实施调节，以创造大体同等或说大体公平的客观的竞争环境。这两个层次，也相当于社会公平中的横向公平和纵向公平。

之所以强调税收的经济公平，是与经济的发展分不开的。经济的发展使公司、企业成为重要的纳税主体，它们与个人相比，要求经济方面的公平比社会公平更迫切、更现实。而且，经济公平也是税收效率原则的必然要求。税收效率原则也是税收的重要原则之一，而效率与公平是辩证统一的，特别是经济公平是以效率为目标的，要使税收有效率，就需要经济公平。

税收公平，特别是经济公平，对我国向市场经济体制转轨过程中的税制建设与完善具有重要的指导意义。因为，我国市场发育还相当不健全，存在不公平竞争的外部因素较多，同时，适应市场经济发展要求的税制体系也有待进一步完善，因此，如何使税制更具公平，以为市场经济发展创造一个公平合理的税收环境，是我国进一步税制改革的重要研究课题。

（2）效率原则

税收效率原则，就是政府征税，包括税制的建立和税收政策的运用，应讲求效率，遵循效率原则。

税收不仅应是公平的，而且应是有效率的，这里的效率，通常有两层含义：一是行政效率，也就是征税过程本身的效率，它要求税收在征收和缴纳过程中耗费成本最小；二是经济效率，就是征税应有利于促进经济效率的提高，或者对经济效率的不利影响最小。

税收行政效率，可以税收成本率即税收的行政成本占税收收入的比率来反映，有效率就是要求以尽可能少的税收行政成本征收尽可能多的税收收入，即税收成本率越低越好。显然，税收行政成本，既包括政府为征税而花费的征收成本，也包括纳税人为纳税而耗费的缴纳成本，即西方所称的“奉行成本”。亚当·斯密和瓦格纳所称的“便利、节省”原则，实质上就是税收的行政效率原则。便利原则强调税制应使纳税人缴税方便，包括纳税的时间、方法、手续的简便易行。这无疑有利于节省缴纳成本，符合税收的行政效率要求。而节省原则，即亚当·斯密和瓦格纳所称的“最少征收费用原则”，它强调征税费用应尽可能少。亚当·斯密说得很清楚，“一切赋税的征收，须使国民付出的，尽可能等于国家所收入的。”这里的所谓费用，实际只限于政府的征收成本。需要指出的是，税收的征收成本和缴纳成本是密切相关的，有时甚至是可以相互转换的，一项税收政策的出台，可能有利于降低征收成本，但它可能是以纳税人的缴纳成本的增加为代价的，或者相反。这说明，税收的行政效率要对征收成本和缴纳成本进行综合考虑，才有真正意义。在现实中，如何提高税收的行政效率，是税收征管所要解决的重要问题。

税收的经济效率是税收效率原则的更高层次。经济决定税收，税收又反作用于经济。税收分配必然对经济的运行和资源的配置产生影响，这是必然的客观规律。但税收对经济的影响，究竟是积极的，还是消极的，影响的程度如何、范围多大，则是有争议的，在认识上也存在一个不断的发展过程。反映到税收的经济效率方面，则有不同层次的理解。

①要求税收的“额外负担”最小。所谓税收的额外负担，简单地说就是征税所引起的资源配置效率的下降，它是税收行政成本以外的一种经济损失，即“额外负担”，因此，相对于税收行政成本，通常又将之称为税收的经济成本。亚当·斯密虽然没有提出税收的经济效率原则，也没有提出税收额外负担或税收经济成本的概念，但他认为，通过市场这只“看不见的手”进行自我调节的经济运行是最佳的，也就是说，通过市场配置资源的效率是最好的，任何税收的开征，都会对良好

的经济运行产生不利的影响，导致资源配置的扭曲。因此，他主张自由放任政策，在税收上认为政府征税应越少越好。这实际上是以税收对经济的影响总是消极的，税收总是不利于经济发展的看法为立论前提的。因此，从逻辑上讲，在政府必然要征税的前提下，自然要求政府征税要尽量减少对经济行为的扭曲。再加上不同的征税方式，对经济的影响或说扭曲程度是不同的，因此，政府应选择合理的征税方式，以使税收的额外负担最小。那么，怎样的征税方式对经济的扭曲更小呢？通常认为，要保持税收中性。

②税收经济效率的第二层次的要求是保护税本。瓦格纳对亚当·斯密的不干预政策提出了校正，认为税收具有促进经济发展的积极作用，政府征税应尽量避免税收对经济的不利影响，而发挥税收对经济的促进作用。基于此，他提出了税收的国民经济原则，包括税源选择原则和税种选择原则。认为，为保护和发展国民经济，使税收趋利避害，政府征税应慎重选择税源。原则上，税源应来自国民收入，而不应来自税本，税本，就是税收的本源。通常认为，国民生产是税本，国民收入是税源，原则上税收只能参与国民收入的分配，而不能伤及国民生产。这犹如树上摘果，果是源，树是本，我们只能摘果，而不能伤树。

③税收经济税率的第三层次，也是最高层次，是要求通过税收分配来提高资源配置的效率。它基于对税收调控作用的积极认识。认为税收不只是消极地作用于经济，由于市场并没有如亚当·斯密等古典经济学家所说的完美和有效，现实中存在市场失灵，因此，有必要政府进行干预，而税收分配就是政府干预经济的有效手段。从税收本身来说，不合理的税制固然会引起资源配置的扭曲，因而存在税收的经济成本，但若税制设计合理，税收政策运用得当，则不仅可以降低税收的经济成本，而且可以弥补市场的缺陷，提高经济的运行效率，使资源配置更加有效。这就是说，不适当的税收会产生额外负担，征税具有经济成本，具体表现为资源配置效率因征税而下降；而适当的、合理的税收，则会产生“额外收益”，征税具有经济效益，具体表现为资源配置效率因征税

而提高。税收效率原则的高层次要求，就是要积极发挥税收的调控作用，以有效地促进经济的发展。西方现代税收理论中的税收稳定经济原则，实际上就属于这一层次的效率要求。它强调通过税收的内在稳定机制和税收政策的相机抉择来熨平经济波动，以实现经济的稳定增长。

从税收经济效率的不同层次可以看出，税收是否有效率，必须结合经济运行本身的效率来考察。如果经济运转本身是高效率的，则应以税收不干扰或少干扰经济运行视为有效率，即以税收的经济成本最小作为判断税收效率的依据；而当经济运行处于低效率甚至无效率状态，则税收效率应反映在对经济运行的有效干预。

总之，遵循行政效率是征税的最基本、最直接的要求，而追求经济效率，则是税收的高层次要求，它同时也反映了人们对税收调控作用的认识的提高。

（3）适度原则

税收适度原则，就是政府征税，包括税制的建立和税收政策的运用，应兼顾需要与可能，做到取之有度。这里，“需要”是指财政的需要，“可能”则是指税收负担的可能，即经济的承受能力。遵循适度原则，要求税收负担适中，税收收入既能满足正常的财政支出需要，又能与经济发展保持协调和同步，并在此基础上，使宏观税收负担尽量从轻。

如果说公平原则和效率原则是从社会和经济角度考察税收所应遵循的原则，那么，适度原则则是从财政角度对税收的量的基本规定，是税收财政原则的根本体现。满足财政需要是税收的直接目标和首要职能，因此，不少学者都将满足财政需要作为税收的首要原则。如我国唐代理财家提出的“量出以制入”原则，就是根据国家财政支出的需要，来安排和筹集税收收入。瓦格纳则把税收的财政原则放在四大税收原则之首，内容包括充分原则和弹性原则两个方面。其中，充分原则要求税收应能满足政府财政开支的需要。因此，政府征税，选择的税源要充沛，收入要可靠；弹性原则则要求税收应具有良好的增收机制，以便在财政

支出增加或其他非税收入减少时，确保税收收入能相应增加。显然，这些都只是单从财政需要方面来要求税收的，并没有考虑经济的现实可能。因此，作为对税收的原则性要求，是不够全面的。首先，财政支出本身具有刚性，具有存在无限扩张的动力，税收一味地以满足财政支出需要为目标，势必会助长财政支出的过度膨胀。其次，若单以满足财政需要为目标，则易引起增税压力，使税负过重。因此，科学的税收财政原则强调的不应只是收入充裕，而应是收入适度，也就是说，从财政角度看，税收应遵循适度原则。

其实，适度原则并不排斥收入充裕的要求。拉弗曲线就是反映了这一原理，即税收收入并不总是与税负成正比的，税负（率）越高，不等于收入越充裕，而可能是相反，即当税负（率）超过某个临界点后，实际所实现的税收收入可能反而下降，因为，税负过高会导致税源的萎缩。这说明，税负过高和过低都不好；税负过低，就不能满足政府的正常支出需要；税负过高，则不仅不会增加收入，反而会制约经济的发展。作为理论上的原则要求，从性质上说，适度就是兼顾财政的正常需要和经济的现实可能，从量上说，就是力求使宏观税负落在或接近拉弗曲线上的“最佳点”。

（4）法治原则

税收的法治原则，就是政府征税，包括税制的建立和税收政策的运用，应以法律为依据，依法治税。法治原则的内容包括两个方面：税收的程序规范原则和征收内容明确原则。前者要求税收程序——包括税收的立法程序、执法程序和司法程序——法定；后者要求征税内容法定。税收的法治原则，是与税收法学中的“税收法律主义”相一致的。

在以前的税收原则理论中，虽没有明确提出法治原则，但对征税内容要求规定明确，则早已成为大家公认的税收原则。如我国西晋典农校尉傅玄提出了“有常”原则，即赋役的课征须有明确固定的制度。亚当·斯密则更将“确实”原则列为四项税收原则之一，认为征税日期、征税方法等征税内容应明确告诉纳税人，不得随意变更。确实原则作为

税收重要原则一直为后人包括瓦格纳在内所接受。但要使征税内容“确实”，最有效的方式就是以法律形式加以规定。其实，不仅征税内容需要法定，更重要的是，征税程序也需要法定，即通过法律规定，来明确和规范整个税收分配行为。从税收实践看，税收与法律是密切相关的。税收分配的强制性、无偿性、固定性和规范性，都是以税收的法定为基础的。也就是说，税收法治原则，从根本上说，是由税收的性质决定的。因为，只有税收法定，以法律形式明确纳税义务，才能真正体现税收的“强制性”，实现税收的“无偿”征收，税收分配也才能做到规范、确定和具有可预测性。这对经济决策至关重要。因为，对经营者来说，税收是一种很重要的经营成本，税负的高低在很大程度上影响投资决策，因此，如果税收分配不规范、不确定，税收负担无法进行事前预测，那么，投资决策分析就难以正常进行。此外，法律的“公开、公正、公平”特性，也有助于税收的公平和有效率。税法的公开性和高透明度，无疑有利于提高税收的行政效率和正确引导资源流向，特别是在征纳关系中，相对于政府，纳税人客观上处于弱者地位，而政府本身又存在增收扩支的压力和冲动，因此，有必要通过法律规范来提高纳税人的法律地位，确保纳税人的权利。因此，强调税收的“法治”原则很重要，很有意义。

目前，我国法制建设还不够健全，在税收领域，无法可依、有法不依、违法不究的情况仍时有发生。市场经济是法治经济，我国要发展社会主义市场经济，就需要依法治国，更需要依法治税。因此，在我国建立和完善符合社会主义市场经济发展要求的税制过程中，提倡和强调税收的法治原则就显得更为重要和迫切。

6. 税法的含义

税法是国家制定的用以调整国家和纳税人在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称，通俗地讲，就是国家有关征税的法。税法是征税人即政府与纳税人依法征税、依法纳税的行为准则。

根据制定税法的机关及法律级次的不同，可以将税法划分为以下四个层面：

（1）全国人民代表大会和全国人大常务委员会制定的税收法规

在税法体系中，凡是基本的、全局性的问题，都需要由全国人大及其常务委员会以税收法律的形式制定实施。除《宪法》外，由于我国没有设置专门的《税法典》，税收法律在税法体系中具有最高的法律效力，是其他机关制定税收法规、规章的法律依据，其他各级机关制定的税收法规、规章，都不得与《宪法》和税收法规相抵触。

现行税法中，《个人所得税法》、《税收征收管理法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》等都属于税收法律的范畴。

（2）全国人大或人大常委会授权立法

授权立法是指全国人民代表大会及其常务委员会根据需要授权国务院制定的具有法律效力的暂行规定或条例。国务院经授权立法所制定的规定与条例和行政法规不同，其法律地位高于行政法规，具有国家法律的地位，其在立法程序上也还需报全国人大常委会备案。国务院在1994年税制改革中制定实施的增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税、企业所得税六个暂行条例都属于授权立法。

（3）国务院制定的税收行政法规

行政法规作为一种法律形式，在中国法律体系中处于低于宪法、法律和高于部门规章、地方法规的地位，也是在全国范围内普遍适用的。税收行政法规主要是国务院根据税收法律制定的具体实施细则，如国务院发布的《外商投资企业和外国企业所得税实施细则》、《个人所得税法实施条例》等就属于税收行政法规。

（4）国务院税务主管部门制定的税收部门规章

制定税收规章的范围包括对有关税收法律、法规的具体解释、税收征收管理的具体规定、办法等。税收部门规章在全国范围内具有普遍适用的效力，但如与税收法律、行政法规抵触则无效。有权制定税收部门规章的税务主管部门是财政部和国家税务总局。财政部颁发的《增值

税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等都属于税收部门规章。

除了以上四个层面的具有全国效力的税收法律法规外，地方立法机构和地方政府也可依法制定地方性的税收法规。由于我国在税收立法中坚持“统一立法”的原则，地方的税收立法权限受到比较大的限制。国家税收法律、法规和地方税收法律、法规共同构成完整的法律体系，是征税人及纳税人要共同遵守的行为准则。

7. 税法与税收的区别

税收是经济学概念，税法则是法学概念。税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收则是税法所确定的具体内容。因此，了解税收的本质与特征对于理解税法来说是十分必要的。税收的实质是国家为了提供公共物品而取得可支配收入的一种方式，其特征主要表现在强制性、无偿性和固定性三个方面。因此，税法也可以这样来定义：税法是国家凭借其权力，利用税收这种收入工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会财富分配的法律规范的总称。

1.2 消费税的相关概念

1. 消费税属于流转税

流转税又称流转课税、流通税，指以纳税人商品生产、流通环节的流转额或者数量以及非商品交易的营业额为征税对象的一类税收。流转税是商品生产和商品交换的产物，已经有了几千年的历史。世界各国开征的各种流转税（如增值税、消费税、营业税、关税等）是政府财政收入的重要来源。尽管目前一些发达国家以所得税为主体税种，但是流转税在税收体系中仍然占有重要的地位。

流转税的主要特点是：

（1）征税范围广

以商品生产、交换和提供商业性劳务为征税前提，征税范围较为广泛，既包括第一产业和第二产业的产品销售收入，也包括第三产业的营业收入；既对国内商品征税，也对进出口的商品征税，税源比较充足。

（2）税源比较稳定

以商品、劳务的销售额和营业收入作为计税依据，一般不受生产、经营成本和费用变化的影响，可以保证国家能够及时、稳定、可靠地取得财政收入。

（3）计算简便易行

同其他税类相比，流转税在计算征收上较为简便易行，也容易为纳税人所接受。

（4）有助于国家宏观调控

流转税一般具有间接税的性质，特别是在从价征税的情况下，税收与价格的密切相关，便于国家通过征税体现产业政策和消费政策。

新中国成立以来，流转税在我国税制结构中一直处于主导地位，是政府税收收入、财政收入的主要来源。现行税制中的增值税、消费税、营业税和关税是我国流转税的主体税种。本书仅向读者介绍消费税的有关知识。

2. 消费税也属于间接税

前面已提到，以税负是否容易转嫁为标准，可以把税收分为直接税收和间接税收两种。间接税，是指纳税义务人不是税收的实际负担人，纳税义务人能够用提高价格或提高收费标准等方法把税收负担转嫁给别人的税种。属于间接税税收的纳税人，虽然表面上负有纳税义务，但是实际上已将自己的税款加于所销售商品的价格上由消费者负担或用其他方式转嫁给别人，即纳税人与负税人不一致。

和间接税相对的是直接税。直接税，是指纳税义务人同时是税收的实际负担人，纳税人不能或不便于把税收负担转嫁给别人的税种。属于直接税的这类纳税人，不仅在表面上有纳税义务，而且实际上也是税收承担者，即纳税人与负税人一致。直接税以归属于私人（为私人占有或所有）的所得和财产为课税对象，主要有：各种所得税、房产税、遗产税、社会保险税等。

目前，世界各国多以增值税、消费税、营业税、关税、销售税、货物税等税种为间接税。间接税为对商品和劳务征税，商品生产者和经营者通常均将税款附加或合并于商品价格或劳务收费标准之中，从而使税负发生转移。

间接税具有以下特点：

（1）保证国家财政收入

间接税几乎可以对一切商品和劳务征收，征税对象普遍，税源丰富；无论商品生产者和经营者的成本高低、有无盈利以及盈利多少，只要商品和劳务一经售出，税金即可实现。因此，间接税具有突出的保证财政收入的内在功能。

（2）税负由最终消费者负担

间接税的税收负担最终由消费者负担，故有利于节省消费，奖励储蓄。

（3）计算和征收比较简便

间接税的计算和征收，无须考虑到纳税人的各种复杂情况并采用比例税率，较为简便易行。

总之，间接税的存在与商品经济的发展水平有着密切关系。在经济较为落后的发展中国家，商品流通规模较小，市场竞争的程度也较弱，间接税的大量征收不会由于价格的提高而对交易的竞争产生很大的不利影响。相反，间接税税负易于转嫁的特点，还可以刺激经济的发展。发展中国家的国民收入相对较低，所得税税源不足，只能采用对商品课税的办法来解决财政收入问题。间接税普遍、及时、可靠的特点能够有效地实现国家的财政收入。发展中国家的经济管理、税收管理水平较低，间接税简便易行的特点有利于税收的征收。

目前，对税收以税负能否转嫁为标准，区分为直接税与间接税的观点还有几种不同看法：

（1）从管理的角度出发

从管理角度上解释，认为直接对最终纳税人所征收的税就是直接税，而要通过第三者（如批发商）征收的税则是间接税。按这种解释，所得税是对收入取得者征收的税，没有经过第三者，称为直接税；增值税、消费税不是对消费者征收，而通过了第三者，这些都是间接税。

（2）以立法者的意图为判断标准

以立法者的意图为标准，即凡立法预定税收负担不会由纳税人直接承受，而可以顺利转嫁给别人，这些税就是间接税；凡立法者的意图是使某种税的纳税人即是税负实际负担者，不能转嫁给别人，为直接税。

（3）以税源为划分标准

以税源为划分标准，即对收入征税的就是直接税，而对支出征税的则为间接税。按这种分法，所得税为直接税，消费税为间接税。

虽然目前对直接税和间接税的划分标准有不同的看法，但不论是用什么标准进行划分，消费税都被归类为间接税类。

3. 消费税的概念

消费税是对在中国境内生产、委托加工和进口应税消费品征收的一种流转税税，也是一种间接税。

中国对消费品征税的历史源远流长。一些封建朝代曾选定某些货物如盐、铁、酒、茶等作为课税对象征税。公元前81年，汉昭帝为避免酒的专卖“与商人争市利”，改酒专卖为征税，每升酒缴税四文，这是中国较早的消费税。1949年以前的国民党政府也曾选择一些货物对其生产、运输和销售等环节加以课税，这种以某些货物作为征税对象的税种，当时被称为货物税。新中国成立后，除了征收货物税以外，1950年1月开征特种行为消费税，当时的征税范围仅限于对电影戏剧及娱乐、舞厅、筵席、冷饮、旅馆等消费行为征税，从价计征，由消费者负担，以营业者为代征义务人。1953年修订税制时，将其取消。1988年开征的筵席税，主要目的在于限制高消费行为，也属于消费税。1982年征收的烧油特别税也具有对消费课税的性质。1989年为缓解彩色电视机、小轿车的供求矛盾，2月1日开始对彩色电视机和小轿车开征了特别消费税。后来由于彩电市场供求矛盾有了改善，1992年4月24日取消了对彩电征收的特别消费税。1993年12月13日，为使税制适应市场经济体制的需要，国务院颁布了《中华人民共和国消费税暂行条例》，并于1994年1月1日起施行，条例中选择一些特定消费品征收消费税。在暂行条例的基础上，2006年财政部、国家税务总局经国务院批准，对消费税税目、税率及相关政策进行调整和完善。这就是现行消费税政策。

消费税按其课征范围，可分为无选择性消费税和有选择性消费税，前者是对全部消费品课税，后者是选择部分消费品课税；按其具体课征对象，可分为一般消费税和特种消费税，前者主要指对生活必需品和日

用品的课税，后者主要指对奢侈品和有害身体健康的物品如烟、酒等特定消费品的课税；按其课征领域，可分为国内消费税和国境消费税，前者是指除关税以外的其他各种消费税，后者指在国境课征的各种进口关税。

1.3 消费税的特点

消费税与其他流转税相比，具有以下几个特点：

1. 征税范围具有选择性

从课税商品的对象看，消费税的课税品目是有选择的，选择的征税范围较小，但国与国相比仍有课征范围宽窄之分。列为课税对象的品目大致有以下类型：第一类，各国普遍都列为课税对象的货物有烟、酒、矿物油等；第二类，多数国家列为课税对象的有糖、软饮料、珠宝、化妆品、机动车等；第三类，少数国家列为课税对象的有黄金、白银、火柴、家用电器、茶、盐、水果等。对课税货物的选择大体出于如下几个因素：一是体现寓禁于征的精神，如对烟、酒的课征；二是对奢侈品和高级消费品的课税，体现高收入者要承担更多的税金的原则；三是对资源大、可提供较多税源的品目课征；四是历史的因素，有些品目课税的历史久远，人民有纳税习惯，如对火柴、盐的课征。消费税属于选择性商品税，是非中性税收，主要目的是配合国家的社会经济政策，选择少数需要调节的消费品征收。中国现行消费税仅选择烟、酒、化妆品等14类商品征收。

2. 征税环节具有单一性

从征税环节看，消费税多半是对产制商向批发商销货时课征。这是因为在生产环节课征，费用低、效率高，有利于加强源泉控制，防止税款流失。消费税一般只选择一个征税环节征收一次税，征税以后，消费品在其流通过程中不再征收消费税。这既可以减少纳税人的数量，降低税收成本和税源流失的风险，又可以防止重复征税。中国现行消费税主要选择在出厂销售环节和进口环节征收。

3. 征收方法具有灵活性

也就是说，它可以根据每一课税对象的不同特点，选择不同的征收方法。即可以采取对消费品指定单位税额依消费品的数量实行从量定额的征收方法，也可以采取对消费品或消费行为制定比例税率依消费品或消费行为的价格从价定率的征收方法。

4. 税率、税额具有差别性

可以根据消费品的不同种类、档次（豪华程度、结构性能）或者消费品中某一物质成分的含量，以及消费品的市场供求状况、价格水平、国家的产业政策和消费政策等情况，对消费品制定高低不同的税率、税额。

5. 征税收入具有稳定性

消费税一般选择税源大的商品，按销售收入或销售数量计税，实行从价定率和从量定率两种征收办法，税率通常较高，税金包含在商品价格当中。这就使消费税能够提供较多和稳定的财政收入，并且不受成本变化的影响。

6. 税负具有转嫁性

消费税是价内税，税款是商品价格的组成部分。商品出售，包含在商品价格中的税款随着转嫁给购买者，故消费者为税负的最终归宿，税负最终是由消费者负担的。

7. 消费税一般属于中央税

从税收管理体制看，消费税通常列为中央税，其主要理由是在商品及劳务税中，消费税税率较高、税源稳定、调节性强、便于征收管理。

1.4 消费税的作用

前面已述及，消费税属于流转税，除了具有流转税的一般功能外，还具有它本身特殊的作用。归纳起来，消费税的作用主要有以下几点：

1. 保证国家财政收入的稳定增长

通过消费税的再分配，可以将一部分消费基金转为财政资金，用于国家的整体需要。大多数开征消费税的国家，一般都选择低价格弹性的品种征收消费税。因为低价格弹性意味着消费量不会因为征税后提高价格而出现消减，因而不致抵消提高税率后而增加的收入。例如，对烟、酒、汽油等征税，需求不会因价格升高而下降。

中国消费税是在对原流转税制进行了较大改革的背景下出台的，列举征税的应税消费品，一部分是过去征收产品税（或增值税）税率较高的产品，另一部分是市场发展前景广阔、人们需求弹性较小、税源潜力较大的具有财政意义的产品。对它们征收消费税，有利于财政收入长期稳定地增长。此外，消费税按应税消费品的销售收入或数量计税，税金不受商品成本和利润变动的影响，随着国民经济的不断发展，税收收入也将稳定增长，以满足国家实现其职能的资金需要。

2. 贯彻国家产业政策和消费政策

消费税可以有效地贯彻国家的经济政策和产业政策，对于消费结构和经济结构具有较好的调节作用。在社会经济生活中，某些消费品的过量超前消费会对国家的经济结构产生不利影响，消费心理和需求的超前也不符合家国经济发展的实际水平，如果任其发展，就会影响国家经济的稳定发展，也不利于社会风气的改善和安定团结。例如，有些商品危害人民身心健康，如烟、迷信品等；有些商品对社会秩序、自然环境造

成不利影响，如鞭炮等。对这些商品征收消费税，能有效控制消费，减少其在经济发展中的负作用。因此，政府要从社会经济生活的大局出发，有选择地对一些高档或奢侈品开征消费税，抑制其消费，正确引导消费方向，调节消费结构。由于消费税的开征目标直接对准高收入阶层，普通收入水平居民的必需品消费不会因此受到影响。

世界许多国家的经验教训表明，当一国经济发展和人均国民收入达到某一水平后，必然引起消费需求结构的重大变化。因而各国政府都制定一定的消费政策对变化中的消费需求加以合理引导，以避免不正常的消费倾向所产生的消极效果。我国改革开放以来，人民的收入水平和消费水平大幅度提高，引起消费结构不断发生变化。在这一过程中，社会较高收入阶层的高消费倾向，同国家的产业政策发生矛盾。因而中国政府开征消费税来进行调节。如现行消费税将小轿车、摩托车等高能耗产品，以及汽油、柴油等非再生资源产品纳入征税范围，可以在一定程度上起到节制消费、引导生产的作用，贯彻国家的产业政策和消费政策。

3. 调节消费水平，缓解社会分配不公

由于收入上的差异会导致人们在消费需求上的不同，其中高收入者的消费需求超过一般人的消费需求水平。因此，对高收入者所得在征收所得税的同时，还可以在这些人进行高消费时，通过征收消费税对其消费支出进行调节。从这方面讲，消费税的意义在于“向富人征税”，以缓解社会分配不公的现象。

我国随着市场经济的发展，社会各成员之间的收入差距也会加大，分配中的不合理现象也会在很大程度上存在。国家对某些奢侈品或特殊消费品征收消费税，通过间接增加某些消费者的税收负担，调节人们的支付能力，体现收入多者多负税的精神，有利于缓解目前存在的社会分配不公的矛盾。

4. 寓禁于征，限制一些特殊消费品的生产

某些商品的生产是国家需要限制或禁止的。例如烟、酒的过度消费

不仅会对人类健康、生态环境以及社会秩序造成危害，还耗费大量的粮食，造成社会浪费，因而需要限制其生产和消费。但限制其生产和消费在诸多因素不利于操作和实行，通过征收消费税来限制其生产来容易得多。对要限制生产和消费的商品，开征高税率的消费税，可以起到寓禁于征的作用。

1.5 我国消费税的发展方向

2006年4月1日，新的消费税政策颁布实施，从调整的内容看，更加与国际通行的做法接近，体现了税收公平、效率和低成本的原则。

税收是政府履行其职能的财政来源。政府为社会提供公共物品和劳务，公民纳税天经地义。曾任美国总统的富兰克林早在1789年就说过，“在这个世界上除了死亡和税收以外没有什么事情是确定无疑的。”但如何设计一种有效的税制却是一直没有完全解决的问题。经济学家一致认为，税收应该兼顾公平与效率，同时使征收成本降至最低。

世界上还没有（也不可能有）一种十全十美的税制，不同的税收都有其优缺点。但越来越多的经济学家认为，消费税更能满足最优税制的三个条件（即税收公平、效率和低成本）。这也是许多国家越来越重视消费税的原因。

1. 公平性分析

对于税收的公平性有两种解释。一种是“能力说”，即要根据纳税人的收入来征收税收。根据“能力说”的解释，公平又名为横向公平与纵向公平。横向公平指收入相同的人应该交纳相同的税收，纵向公平指收入越高，交纳的税收应该越高。另一种是“受益说”，即从政府公共服务中受益越多应该纳税越多。无论根据哪一种理论，富人都应该承担更多税收负担。富人纳税能力高是一目了然的。富人从公共服务中获益多也不难理解。政府对富人和穷人提供同样的产权保护服务，但富人受保护的财产多于穷人，从这种政府公共服务中受的益也更大。

按照300年前法国财政部长柯勒贝尔说的，“征税就像从鹅身上拔毛，你要拔尽可能多的毛，但又最好不要让鹅叫。”累进所得税体现了

税收的公平原则，但却容易引起“鹅叫”，不利于刺激那些有能力的富人的投资和生产积极性。与累进所得税相比，消费税较为隐蔽一点，在“拔鹅毛”的同时，“鹅叫的声音”不那么大，即对投资和生产的抑制性小一些。而且，在设计消费税时可以对穷人消费的生活必需品实行低税或免税（许多国家对食物等生活必需品实行免税政策），对富人消费的物品征收高税收。最近的消费税调整对排量大的汽车和其他奢侈品提高税率正体现了这种精神。

2. 效率分析

税收的效率原则包括有利于刺激人们投资和工作的积极性，也包括使整个社会资源的配置更为合理有效。对那些引起资源过度消耗或不利于保护环境的消费征收高税收正是为了引导资源的有效配置。20 世纪下半期以后，消费税的这种作用日益受到重视，这种消费税被称为“绿色税”，汽油税就有这种作用。对木制一次性筷子和实木地板征收消费税同样体现了绿色税的原则。这种税收有利于刺激人们保护环境，节约稀缺资源，用其他代用品，是引导资源有效配置的重要手段之一。从这种意义上看，消费税对于按整个社会的利益调整消费和产业结构都有一定的作用。

3. 征税成本分析

税收的征收同样有“成本——收益”分析。税收的征收、管理必然有费用支出。低成本原则就是在税收收入既定时使征收费用最低，或者说用最低的征收费用获得最大的税收收入。与所得税相比，消费税的征收费用是低的。监管较为客观，不像所得税那样经常会发生偷税、漏税现象。

当然，消费税也不是没有缺点。消费税虽然是一种间接税，但其税收负担并不一定完全由消费者承担，而是由消费者和生产者共同分担。谁承担得更多要取决于需求弹性。如果消费者对征税物品富有弹性，即由于征税价格上升后，销售量会大幅度减少，税收负担就主要由生产者

承担。这就会不利于这种物品的消费与生产。在国外，这种情况主要出现在奢侈品上。我国的情况与国外不同，必须用定量分析法研究我国不同物品消费税对消费和生产的影响，以便确定更为合理的税目与税率，这就是税收的科学化。

Chapter two

第2章 消费税的征收范围

2.1 征收消费税的国际借鉴

消费税（Consumption Tax），是一种古老的税种，其雏形最早产生于古罗马帝国时期。当时，由于农业、手工业的发展，城市的兴起与商业的繁荣，于是相继开征了诸如盐税、酒税等产品税，这就是消费税的原形。消费税作为流转税的主体税种，不仅可以保证国家财政收入的稳定增长，而且还可以调节产业结构和消费结构，限制某些奢侈品、高能耗品的生产，正确引导消费。同时，它也体现了一个国家的产业政策和消费政策。消费税发展至今，已成为世界各国普遍征收的税种，目前已被120多个国家或地区所征收，而且还有上升的趋势。特别是近年来在为了可持续发展进行的税收法律制度改革的浪潮中，各国纷纷开征或调整消费税以便建立一个既有利于环境和生态保护又有利于经济发展的绿色税收法律制度。

1. 国际上消费税征税范围简介

国际上消费税征税范围，按其选择征税范围的宽窄，大体可分为以下3种类型：

（1）有限型消费税

有限型消费税的课征范围较窄，主要限于一些传统的消费品，如烟草制品、酒精饮料、石油制品、机动车辆、游艇、糖、盐、软饮料、钟表、首饰、珠宝、化妆品、香水以及各种形式的娱乐活动等。征税品目一般在10～15种之间。

（2）中间型消费税

中间型消费税的课征范围较之有限型消费税要宽一些，除了有限型消费税所涉及的征税品目外，一些消费广泛的消费品，诸如纺织品、皮革皮毛制品、鞋、药品、牛奶和谷物制品、咖啡、可可、家用电器、电子产品、摄影器材、打火机等也纳入了课征范围。征税品目一般在15～30种之间。

（3）延伸型消费税

其课征范围比前两种更大，除了上述两种类型所涉及的品目外，一些生产资料，诸如水泥、建筑材料、钢材、铝制品、橡胶制品、塑料制品、木材制品、颜料和油漆等，也纳入了征税范围。

2. 中美消费税法的比较及借鉴

美国消费税法历史悠久，早在1789年就开征了消费税，是联邦政府最早征收的两个税种之一，现行法律主要源于1986年美国收入法典。我国现代的消费税法起步较晚，1951年开始征收特种消费行为税，现行法律依据是1994年开始实施的《中华人民共和国消费暂行条例》，特别是2006年的政策调整。目前，消费税现已成为世界各国普遍征收的税种，特别是在为可持续发展进行的税制改革浪潮中，各国纷纷开征或调整消费税，以便建立一个有利于环境与生态保护、促进经济发展的绿色税收法律制度。

中美两国的历史、文化背景，特别是经济水平、发展战略和国民素质等存在着较大的差异，体现在消费税上：一是课征范围，两国都采用了有限型消费税，但美国除有限型基本课税外，还包括汽车燃料税、环境税、赌博税、娱乐消费税等；而我国范围较窄，对可持续发展战略相

配套的垃圾税、排污税等征税更是空白。二是计税方式，美国实行公开、民主的价外税，货物或服务支付了“无形的税金”。三是消费税目，美国消费税法分39个税目及众多子目，征税项目大大小小有几百种；而我国消费税法只规定14个税目、29个子目，是有选择的特殊消费品。

遵照国际惯例和WTO对其成员国的要求，借鉴美国等消费税法有益的做法，科学调整与改革我国的消费税制。主要包括：一是遵循WTO法律透明度和税收法定的原则，重视对税收法律体系中各个效力层次的立法建设，将“暂行条例”上升为法律，尽快立法对污染、排污等损害生态环境的行为征税。二是按照国际标准适度调整课税范围，解决“越位”现象，如黄酒、啤酒、化妆品、护肤品等消费品已属生活必需品，对酒精和汽车轮胎等征税影响生产发展；将“缺位”的豪宅、名车、保龄球、跑马、保健食品、狩猎、夜总会等高档消费娱乐纳入课征范围。三是追随国际消费税制改革潮流设，大幅度提高卷烟、汽油、柴油、鞭炮、焰火等危害身体健康、资源不足及会造成污染的含铅汽油等消费品的税率，并采取国际通用透明、公开的价外税。

3. WTO体制下我国消费税征税范围改革

目前，世界上开征消费税的一百多个国家，大多数都是WTO成员国。中国加入WTO后，国内税法与国际税收法律制度和实践的接轨、履行WTO会员国的相关义务也是我们的挑战。主要表现在：WTO关于法律透明度原则要求各成员国政府公开相关的贸易税收法律信息、WTO税收负担要求按国际标准确定适度的税收负担等方面。在消费税法改革方面，要求我们遵照国际惯例和WTO对其成员国的要求，借鉴美国等消费税法发达国家，调整与不适应社会发展和不符合要求的部分，与时具进，为尽快实现我国社会主义现代化服务。

目前，我国消费税的征税范围不尽合理，不符合国际消费税的发展趋势。具体表现为：消费税征税范围出现“越位”和“缺位”现象。

所谓“越位”是指目前我国将某些生活必需品和少数生产资料也纳入了消费税的征收范围的现象。随着生活水平的提高，黄酒、啤酒、化妆品等消费品已经不再是限制性的消费品而成为人民生活的必需品，对它们征税，不符合国际惯例。此外，对酒精和汽车轮胎等生产资料征收消费税，影响生产发展，违背了加速我国经济建设的方针政策。“缺位”是指我国目前未将高档家具、高档家用电器和电子产品、豪宅和高级娱乐消费等纳入消费税的课征范围的现象，这不利于缩小贫富差距，增加财政收入，也不利国家经济的发展。

基于上述问题，我国应该扩大消费税收的课税范围，由现在的有限型过渡到中间型，税目最好由目前的14种增加到25种左右。具体做法为：首先，可以选择诸如：保健食品、高档家用电器和电子产品、美术艺术制品、皮革制品等宽税基，消费普遍，可税后不会影响人民生活水平的奢侈品课征消费税。其次，对诸如塑料袋等用后严重污染环境，且不宜大量消费的产品课征消费税。再次，可以借鉴美国的有关经验，对网球、跑马、狩猎、夜总会等少数高档娱乐消费品和高档消费娱乐课征消费税。最后，对酒精、公共汽车轮胎、矿山建筑车辆等生产资料以及黄酒、啤酒、化妆品等人们生活必需品停止征收消费税。

此外，为保护自然和生态环境，我国还应借鉴国际惯例，课征环境税。通过开征水污染、空气污染、垃圾污染等环境税可以筹集资金，进行环境治理。环境污染税收入，可以参照美国的做法，实行基金式管理，专款专用，专门用于环境治理。

总之，成功入世犹如一把双刃剑，我们既有机遇，又有挑战。借鉴美国等税收法律发达国家的有益经验，参照国际通行的做法，结合我国的实际情况，与时具进，对我国的消费税做出合理适当的调整，使其既可以增加国家的财政收入又可以合理限制超前消费要求，实现共同富裕的目标。

2.2 消费税征税范围的确定原则

我国消费税征税范围的确定原则是：立足于我国国情；注重保证国家财政收入的稳定增长；适当借鉴国外征收消费税的成功经验和国际通行做法。

具体表现为：

（1）流转税格局调整后税收负担下降较多的产品。

（2）非生活必需品中一些高档、奢侈的消费品。

（3）从保护身体健康、生态环境等方面需要出发，不提倡也不宜过度消费的某些消费品。

（4）一些特殊的资源性消费品，如汽油、柴油等。

根据消费税征税范围的确定原则，将消费税的征税范围大体分为以下五大类：

（1）过度消费会对人身健康、社会秩序、生态环境等方面造成危害的特殊消费品，如烟、酒、鞭炮、焰火等。

（2）非生活必需品，如化妆品、贵重首饰、珠宝玉石等。

（3）高能耗及高档消费品，如摩托车、小汽车等。

（4）不可再生和替代的稀缺资源消费品，如汽油、柴油。

（5）税基宽广、消费普遍、征税后不影响居民基本生活并具有一定财政意义的消费品，如汽车轮胎。

2.3 消费税征税范围的调整

2006年，财政部、国家税务总局对消费税政策进行了调整和完善。这次消费税政策调整主要遵循了充分发挥消费税调节功能的原则、优化税率结构、体现税收公平的原则和便利税收征管、兼顾财政收入的原则。这次政策调整主要突出了两个重点：一是突出了促进环境保护和节约资源的重点。如对木制一次性筷子以及对小汽车税率进行调整。二是突出了合理引导消费和间接调节收入分配的重点。例如对游艇、高尔夫球及球具、高档手表等高档消费品征收消费税。此外在鼓励清洁生产方面，和鼓励使用先进环保产品方面也有相关举措。

1. 消费税调整的背景

（1）经济背景

21世纪经济迅猛发展，各国都致力发展本国的经济，综合国力代表在国际上的地位。任何一个国家不跟随世界经济潮流前进就会被抛弃。但在经济发展中，越来越多的国家开始意识到发展带来了很多问题。作为具有13亿人口的中国，经历了多年的经济快速增长后，也面临日益突出的问题。中央开始意识到问题的严重性。在“十一五”规划纲要中，明确了节约资源、保护环境和建设社会主义和谐社会等重要内容。

（2）税制背景

随着我国经济的快速发展，现行消费税制也存在一些问题：

①征税范围偏窄，现有的消费税征税范围已不适应时代的发展，不利于消费税合理引导消费和发挥消费税的调节作用。

②随着我国人民消费水平的提高，原来确定的某些属于高档消费品

的产品，这些年已经逐渐具有大众消费的特征。

③有些应税品目的税率结构与国内产业结构、消费水平和消费结构的变化不相适应。

④有的消费税税制对促进资源节约和环境保护的作用有限，对一些由于其制作而会对环境造成污染的消费品，在原有的消费税税制中没有对其征税，不利于对资源和环境的保护。

2. 消费税调整的作用

（1）更好发挥消费税的调节功能

消费税作为一种调节税，是对分配征税，分配的实现在消费环节，消费实现才能反作用生产。

（2）保证财政收入的相对稳定

我国消费税是在1994年税制改革时建立的。当前改革正处于攻坚阶段，政府需要增加支出的因素很多。特别是将要推行的增值税制转型和内外资企业所得税合并，短期内都可能大量减少税收收入。消费税制如果能够通过内部调整，保证消费税收入的稳定，那么将大大缓解财政压力。此次消费税制调整，税目有增有减，税率有升有降，与财政原则的要求是相符的。

（3）体现税收公平的原则

税收负担必须根据纳税人的负担能力分配，负担能力相等，税负相同，负担能力不等，税负不同，纳税人的负担能力应以其获得收入的能力为基本标准，但收入指标不完备时，财产或消费水平可作为补充指标。

（4）实现政府宏观调控的职能。税收政策是是政府宏观调控手段之一，我国市场经济尚不成熟，一些重要资源（特别是不可再生资源）的价格尚未市场化。

（5）便于构建社会主义和谐社会。中国改革开放来的成果有目共睹，来之不易。确实有一部分人富起来了，但是还有相当一部分人还很

贫穷。

3. 消费税调整带来的影响

（1）对企业的影响

①对企业的有利影响。家化类企业因消费税调整而获益；白酒企业因消费税调整而获益；摩托车生产企业因消费税调整而获益；轮胎生产企业因消费税调整而获益；实木地板企业因消费税调整而获益；小排量车生产企业因消费税调整而获益。

②对企业的不利影响。生产大排量小轿车企业因消费税调整成本提高；石油生产企业因消费税调整成本提高。

（2）对消费者的影响

①对消费者的有利影响。

• 护肤、护发品的消费支出减少。取消护肤护发品税目，这对广大消费者来说，原来要承担8%的消费税，现在不需要承担了。

• 摩托车消费支出减少。随着城市对摩托车的限制，农民成为我国人口中摩托车最大的消费群体，此次消费税的调整将摩托车税率改为按照排量分档设置。而我国农村地区使用的摩托车大部分在250毫升以下，这就意味着消费税率比之前降低7个百分点。也就是说，农民将以更便宜的价格购买到自己所需的摩托车。

• 增强小排量汽车消费者消费满意度。由于小排量小汽车的税率较低，而且现在技术水平也提高的很快，其价格相对而言要比高档大排量车低很多，可以满足很多需要汽车作为代步工具而又买不起高档车的消费者。

②对消费者的不利影响。消费税属于价内税，最终的承担者还是消费者，生产企业必定会把一部分消费税转嫁给消费者，而且由于消费税的改革导致生产成本的上升也会转移给消费者，因此，在此次消费税改革中，作为广大消费者来说都会受到涨价的直接影响或间接影响。

4. 解读我国消费税的政策调整

对消费税政策主要变动情况解读如下：

（1）调整了小汽车的消费税率

新汽车消费税对乘用车（包括越野车）按排量大小分别适用六档税率。按照这一调整，排量在1.5升以下的汽车，与调整前相比，税率下降两个百分点，即3%；1.5升至2.0升的，税率不变；从2.0升以上，排量越大，税率越高，最高为20%（4.0升以上）。这样就拉大了不同排量汽车的税率差距，加大了大排量和能耗高小轿车、越野车的税收负担，同时也相对减轻了小排量车的负担，体现出对生产和使用小排量车的鼓励政策。

财政部有关人士表示，混合动力汽车可以有效提高发动机工作效率，节省燃料消耗，减少尾气排放，我国《汽车产业发展政策》已将混合动力等汽车新技术列为鼓励发展的汽车技术范围，现行消费税对此缺乏必要的扶持政策，需要研究出台相关政策，鼓励混合动力等具有节能、环保特点汽车的生产和消费。

现行小汽车消费税的税率虽然也在一定程度上体现了“大排量多负税、小排量少负税”的要求，但是大排量车的税率偏低，尤其是对大于2.2升的小轿车和大于2.4升的越野车在税率上没有进一步划分，对真正大排量和能耗高的小轿车和越野车的生产和消费缺乏调节的力度。此外，国家也明确提出国家将引导和鼓励生产和使用低能耗、低污染、小排量、新能源、新动力的汽车。

（2）小排量摩托车征税3%

调整摩托车消费税的税率结构，将现行10%的税率，改为按排量划分两档税率。对排量250毫升（含250毫升）以下的摩托车，按3%的税率征收消费税；对排量超过250毫升的摩托车，仍维持10%税率不变。

长期以来，我国摩托车行业一直存在着散、乱、差的问题，偷漏税问题也比较严重。2000年，财政部和国家税务总局提出对摩托车行业进行整顿和加强税收管理，同时对摩托车消费税税率进行调整。国务院要求首先对摩托车行业进行认真整顿。为此，从2002年开始，摩托车

行业散乱差状况基本得到改变，竞争秩序明显好转，为合理调整摩托车消费税税率创造了条件。另外，随着我国人民收入水平的提高，小排气量摩托车（主要是250毫升排气量以下）更多地成为城郊和农村地区农民、工人用于农业生产运输和代步的工具。基于这种情况，这次对摩托车消费税的税率结构进行了调整。这样一方面体现了按排量征税的原则，另一方面也适当降低了小排量摩托车的税率，兼顾了农村地区使用者的税收负担。

（3）缓征0.1元/升航空煤油税

现行消费税对石油制品已有汽油和柴油两个税目，这次调整税目后，实际是对航空煤油、石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油开始征收消费税，即扩大了石油制品的消费税征收范围。具体税率是：石脑油、溶剂油、润滑油比照汽油，税率（税额）为每升0.20元；航空煤油、燃料油比照柴油，税率（税额）为每升0.10元。考虑到当前国际市场原油和成品油价格上涨较快，纳入征收范围后如果征收力度过大，将不利于价格的稳定，经国务院批准，为适当缓冲对价格的影响，政策出台时先按应纳税额的30%征收，对航空煤油暂缓征收消费税。待今后条件成熟时再恢复按法定税率征收。

做出这一调整，主要是考虑石油是国家经济社会发展和国防必需的重要战略物资，随着我国经济的快速增长，石油消费量显著增加，石脑油、溶剂油等和汽油、柴油一样都属于石油制品，从有利于引导石油产品消费和节约石油资源考虑，这些产品都应统一纳入消费税调控范围。另外，上述新增的某些油品与汽油、柴油具有一定的替代性，部分质量好的产品还可以直接作为汽油、柴油使用，在实际征管中，存在个别企业通过混淆产品名称等进行逃税的问题。因此，为了控制能源消耗和调控消费结构，扩大消费税对石油产品的调控力度，将上述油品纳入消费税征税范围。

（4）实木地板和一次性筷征税5%

实木地板是指天然木材经烘干、加工后形成的具有天然原木纹理色

彩图案的地面装饰材料。此次消费税调整，将其作为一个税目，按照5%的税率征收消费税。此外，近年来社会各界要求通过征收消费税限制木制一次性筷子消费的呼声很高，人大、政协提案也多次提出这个问题。为了有利于增强人们的环保意识、引导消费和节约木材资源，这次将木制一次性筷子纳入了消费税征税范围，税率为5%。

据统计，2004年全国实木地板产量8 500万平方米左右，生产企业约有6 000多家，个体生产加工者居多。征税是为鼓励节约使用木材资源，保护生态环境。此外，生产和使用木制一次性筷子客观上消耗了大量木材资源，还给环境带来污染。据统计，我国每年一次性筷子内销约1 000万箱，出口约600万箱，其中我国北方的一次性筷子产业，每年要向日本和韩国出口150亿双木筷。另据统计，我国每年仅生产一次性筷子就要消耗木材130万立方米，减少森林蓄积200万立方米。

（5）游艇及高尔夫球、高档手表课税10%

游艇包括运动型游艇、休闲型游艇和商务游艇三类。运动型游艇都为小型游艇，也称为快艇或赛艇；休闲型游艇（包括钓鱼艇）大多作为家庭度假所用，一般以30英尺到45英尺左右的游艇为主；还有一些装饰非常豪华的家庭或商务游艇，为私人或团体购置，主要用于运动、休闲和娱乐等活动，价格一般很高，少则几十万，多则几百万。这次将游艇纳入了消费税征收范围，按照10%的税率征收消费税。此次还将高尔夫球及球具作为一个税目，按照10%的税率征收消费税。将高档手表纳入征收范围，按照20%的税率征收消费税。

游艇是近几年我国新出现的只有少数群体消费的高档消费品，为了合理引导消费，间接调节收入分配，这次将其纳入消费税征收范围；在我国现阶段，高尔夫球仍然属于只有少部分高消费群体才能消费的活动，其使用的球及球具价格一般很高，为了体现国家对这种高消费行为的调节，这次将高尔夫球及球具作为一个税目；目前，一些手表的价格高达万元甚至上百万元，有些手表使用贵金属，并镶嵌宝石、钻石，已经超越了其原有的计时功能，属于一种高档奢侈品。为了体现对高档消

费品的税收调节，此次将高档手表纳入征收范围。

（6）白酒税率统一为20%

按照现行政策规定，对粮食白酒、薯类白酒分别按25%和15%的税率从价计征消费税，同时再按每斤白酒0.5元的定额税率从量征收一道消费税。税率调整后，取消粮食白酒和薯类白酒的差别税率，改为20%的统一税率。

近几年来，我国白酒的生产和流通秩序比较混乱，其问题主要表现在：

①白酒生产和流通的法律法规不健全，税收控管缺乏有效手段，税收流失比较严重。

②对粮食白酒和薯类白酒实行差别税率形成税收漏洞，增加了税收控管的难度。因薯类白酒税率低，为企业钻政策空子提供了条件，成为企业避税的一个渠道。解决目前白酒行业中的问题需要综合治理。这次将白酒改为20%的统一税率。另外还将参考国际经验，研究白酒贴标等相关税收征管办法，健全和完善关联交易税收政策法规，规范消费税税基，堵塞漏洞。下一步还要配合其他部门健全酒类产品生产流通的法律法规，严格市场准入机制，加强行政执法力度，坚决打击假冒、伪劣产品和偷逃税收等非法行为。

（7）斜交轮胎税率调至3%

根据现行规定，对汽车轮胎中的斜交轮胎按照10%的税率征收消费税，子午线轮胎免征消费税。调整后，汽车轮胎10%的税率下调到3%，子午线轮胎继续实行免税政策。

对子午线轮胎免税主要是因为子午线轮胎技术先进，属于国家鼓励发展的产品。这几年，我国国产轮胎的子午化率不断提高，总体的子午化率已达到50%，但是与发达国家相比仍有较大距离。另一方面，我国轮胎生产企业大多生产斜交轮胎，上世纪90年代中后期受国际市场橡胶价格上涨和国内汽车工业要求降价的影响，企业经营比较困难。对斜交轮胎按10%的税率征收消费税，企业普遍发生亏损。为适当减轻斜交轮胎生产企业的税收负担，并综合考虑企业生产和财政收入等因

素，对汽车轮胎税率进行调整。

（8）取消护肤护发品税目

调整取消浴液、洗发水、花露水等护肤护发品税目。考虑到浴液、洗发水、花露水等护肤护发品已成为人民群众的生活必需品，取消该税目是为使消费税政策更加适应消费结构变化的要求，正确引导消费。

5. 消费税调整存在的问题

（1）消费税调整对产业扶持不明显

此次消费税调整也是为了鼓励发展环境保护型、节约资源型、高附加值的产业。而实际上并没有体现对节约资源型、环境保护型小排量汽车的鼓励，真要鼓励就应该取消其消费税，甚至进行补贴。其次，单从排量划分，忽视了技术的影响。

（2）消费税调整作用过分放大

此次消费税税目增设一次性木筷。目的是为了节约资源。这一出发点是对的，但由于一次性木筷为低弹性商品，且与每一个人都相关，一方面起不到公平税负的作用，另一方面也达不到节约资源的目的。政府更多应该从源头做起，加强森林植被保护，防止乱砍乱伐；餐饮业加强卫生监控，倡导绿色消费等。

（3）消费税调整征税范围不合理

此次消费税调整，未将豪宅、高档家具、名牌轿车列入征税范围。

（4）消费税调整法律地位不明确

调整公民的税收义务，是国家与公民之间权利义务的重大变化，税收的强制性并不排除在制定过程中需要纳税人的参与，宪法规定全国人大及其常委会是我国税收法律的制定主体，而此次调整是由国家财政部和税务总局进行的。

我国的税制改革任重道远，我们不能指望一个税种改革能涉及所有问题，解决所有问题，税收本身的作用是有限的，不可能达到人们所期望的种种效果。只有在实施中去发现问题，解决问题，才能逐步完善。

2.4 消费税征税范围注释

1. 烟

凡是以烟叶为原料加工生产的产品，不论使用何种辅料，均属于本税目的征收范围。本税目下设甲类卷烟、乙类卷烟、雪茄烟、烟丝四个子目。

卷烟是指将各种烟叶切成烟丝，按照配方要求均匀混合，加入糖、酒、香料等辅料，用白色盘纸、棕色盘纸、涂布纸或烟草薄片经机器或手工卷制的普通卷烟和雪茄型卷烟。

（1）甲类卷烟

甲类卷烟是指每大箱（5万支）销售价格在780元（含780元）以上的卷烟。不同包装规格卷烟的销售价格均按每大箱（5万支）折算。

（2）乙类卷烟

乙类卷烟是指每大箱（5万支）销售价格在780元以下的卷烟。不同包装规格卷烟的销售价格均按每大箱（5万支）折算。

（3）雪茄烟

雪茄烟是指以晾晒烟为原料或者以晾晒烟和烤烟为原料，用烟叶或卷烟纸、烟草薄片作为烟支内包皮，再用烟叶作为烟支外包皮，经机器或手工卷制而成的烟草制品。按内包皮所用材料的不同可分为全叶卷雪茄烟和半叶卷雪茄烟。雪茄烟的征收范围包括各种规格、型号的雪茄烟。

（4）烟丝

烟丝是指将烟叶切成丝状、粒状、片状、末状或其他形状，再加入辅料，经过发酵、储存，不经卷制即可供销售吸用的烟草制品。烟丝的

征收范围包括以烟叶为原料加工生产的不经卷制的散装烟，如斗烟、莫合烟、烟末、水烟、黄红烟丝等等。

2. 酒及酒精

本税目下设粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、其他酒、酒精六个子目。

（1）粮食白酒

粮食白酒是指以高粱、玉米、大米、糯米、大麦、小麦、小米、青稞等各种粮食为原料，经过糖化、发酵后，采用蒸馏方法酿制的白酒。

（2）薯类白酒

薯类白酒是指以白薯（红薯、地瓜）、木薯、马铃薯（土豆）、芋头、山药等各种干鲜薯类为原料，经过糖化、发酵后，采用蒸馏方法酿制的白酒。用甜菜酿制的白酒，比照薯类白酒征税。

（3）黄酒

黄酒是指以糯米、粳米、籼米、大米、黄米、玉米、小麦、薯类等为原料，经加温、糖化、发酵、压榨酿制的酒。由于工艺、配料和含糖量的不同，黄酒分为干黄酒、半干黄酒、半甜黄酒、甜黄酒四类。黄酒的征收范围包括各种原料酿制的黄酒和酒度超过12度（含12度）的土甜酒。

（4）啤酒

啤酒是指以大麦或其他粮食为原料，加入啤酒花，经糖化、发酵、过滤酿制的含有二氧化碳的酒。啤酒按照杀菌方法的不同，可分为熟啤酒和生啤酒或鲜啤酒。啤酒的征收范围包括各种包装和散装的啤酒。无醇啤酒比照啤酒征税。

（5）其他酒

其他酒是指除粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒以外，酒度在1度以上的各种酒。其征收范围包括糠麸白酒、其他原料白酒、土甜酒、复制酒、果木酒、汽酒、药酒等等。

①糠麸白酒是指用各种粮食的糠麸酿制的白酒。用稗子酿制的白酒，比照糠麸酒征税。

②其他原料白酒是指用醋糟、糖渣、糖漏水、甜菜渣、粉渣、薯皮等各种下脚料，葡萄、桑椹、橡子仁等各种果实、野生植物等代用品，以及甘蔗、糖等酿制的白酒。

③土甜酒是指用糯米、大米、黄米等为原料，经加温、糖化、发酵（通过酒曲发酵），采用压榨酿制的酒度不超过12度的酒。酒度超过12度的应按黄酒征税。

④复制酒是指以白酒、黄酒、酒精为酒基，加入果汁、香料、色素、药材、补品、糖、调料等配制或泡制的酒，如各种配制酒、泡制酒、滋补酒等等。

⑤果木酒是指以各种果品为主要原料，经发酵过滤酿制的酒。

⑥汽酒是指以果汁、香精、色素、酸料、酒（或酒精）、糖（或糖精）等调配，冲加二氧化碳制成的酒度在1度以上的酒。

⑦药酒是指按照医药卫生部门的标准，以白酒、黄酒为酒基，加入各种药材泡制或配制的酒。

（6）酒精

酒精又名乙醇，是指以含有淀粉或糖分的原料，经糖化和发酵后，用蒸馏方法生产的酒精度数在95度以上的无色透明液体；也可以石油裂解气中的乙烯为原料，用合成方法制成。酒精的征收范围包括用蒸馏法和合成方法生产的各种工业酒精、医药酒精、食用酒精。

3. 化妆品

化妆品是日常生活中用于修饰美化人体表面的用品。本税目征收范围包括各类美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

美容、修饰类化妆品是指香水、香水精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛以及成套化妆品。

舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸装油、油彩等不属于本

税目的征收范围。高档护肤类化妆品征收范围另行制定。

化妆品品种较多，所用原料各异，按其类别划分，可分为美容和芳香两类。美容类有香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、蓝眼油、眼睫毛及成套化妆品等；芳香类有香水、香水精等。

本税目的征收范围包括：香水、香水精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛、成套化妆品等等。

①香水、香水精是指以酒精和香精为主要原料混合配制而成的液体芳香类化妆品。

②香粉是指用于粉饰面颊的化妆品。按其形态有粉状、块状和液状。高级香粉盒内附有的彩色丝绒粉扑，花色香粉粉盒内附有的小盒胭脂和胭脂扑，均应按“香粉”征税。

③口红又称唇膏，是涂饰于嘴唇的化妆品。口红的颜色一般以红色为主，也有白色的（俗称口白），还有一种变色口红，是用曙红酸等染料调制而成的。

④指甲油又名“美指油”，是用于修饰保护指甲的一种有色或无色的油性液态化妆品。

⑤胭脂是擦敷于面颊皮肤上的化妆品。有粉质块状胭脂、透明状胭脂膏及乳化状胭脂膏等。

⑥眉笔是修饰眉毛用的化妆品。有铅笔式和推管式两种。

⑦唇笔是修饰嘴唇用的化妆品。

⑧蓝眼油是涂抹于眼窝周围和眼皮的化妆品。它是以油脂、蜡和颜料为主要原材料制成。色彩有蓝色、绿色、棕色等等，因蓝色使用最为普遍，故俗称“蓝眼油”。眼影膏、眼影霜、眼影粉应按照蓝眼油征税。

⑨眼睫毛商品名称叫“眼毛膏”或“睫毛膏”，是用于修饰眼睫毛的化妆品。其产品形态有固体块状、乳化状。颜色以黑色及棕色为主。

⑩成套化妆品是指由各种用途的化妆品配套盒装而成的系列产品。一般采用精制的金属或塑料盒包装，盒内常备有镜子、梳子等化妆工

具，具有多功能性和使用方便的特点。舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩、发胶和头发漂白剂等，不属于本税目征收范围。

4. 贵重首饰及珠宝玉石

本税目征收范围包括：各种金银珠宝首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。

（1）金银珠宝首饰

凡以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、珊瑚、玛瑙等高贵稀有物质以及其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰及镶嵌首饰（含人造金银、合成金银首饰等）。

（2）珠宝玉石的种类

①钻石。钻石是完全由单一元素碳元素所结晶而成的晶体矿物，也是宝石中唯一由单元素组成的宝石。钻石为八面体解理，即平面八面体晶面的四个方向，一般呈阶梯状。钻石的化学性质很稳定，不易溶于酸和碱。但在纯氧中，加热到 1 770 度左右时，就会发生分解。在真空中，加热到 1 700 度时，就会把它分解为石墨。钻石有透明的、半透明的，也有不透明的。宝石级的钻石，应该是无色透明的，无瑕疵或极少瑕疵，也可以略有淡黄色或极浅的褐色，最珍贵的颜色是天然粉色，其次是蓝色和绿色。

②珍珠。海水或淡水中的贝类软体动物体内进入细小杂质时，外套膜受到刺激便分泌出一种珍珠质（主要是碳酸钙），将细小杂质层层包裹起来，逐渐成为一颗小圆珠，就是珍珠。珍珠颜色主要为白色、粉色及浅黄色，具珍珠光泽，其表面隐约闪烁着虹一样的晕彩珠光。颜色白润、皮光明亮、形状精圆、粒度硬大者价值最高。

③松石。松石是一种白色宝石，是一种完全水化的铜铝磷酸盐。分子式为 $CuAl_6(PO_4)_4(OH)_8 \cdot 5H_2O$。松石的透明度为不透明、薄片下部分呈半透明。抛光面为油脂玻璃光泽，断口为油脂暗淡光泽。松石种

类包括波斯松石、美国松石和墨西哥松石、埃及松石和带铁线的绿松石。

④青金石。青金石是方钠石族的一种矿物；青金石的分子式为$(Na, Ca)_{7-8}(Al, Si)_{12}(O, S)_{24}(SO_4), Cl_2Cl_2 \cdot (OH)_2(OH)_2$，其中钠经常部分地为钾置换，硫则部分地为硫酸根、氯或硒所置换。青金石的种类包括波斯青金石、苏联青金石或西班牙青金石、智利青金石。

⑤欧泊石。矿物质中属蛋白石类，分子式为$SiO_2 \cdot nH_2O$。由于蛋白石中SiO_2小圆珠整齐排列像光栅一样，当白光射在上面后发生衍射，散成彩色光谱，所以欧泊石具有绚丽夺目的变幻色彩，尤以红色多者最为珍贵。欧泊石的种类包括白欧泊石、黑欧泊石、晶质欧泊石、火欧泊石、胶状欧泊石或玉滴欧泊石、漂砾欧泊石、脉石欧泊石或基质中欧泊石。

⑥橄榄石。橄榄石是自色宝石，一般常见的颜色有纯绿色、黄绿色到棕绿色。橄榄石没有无色的。分子式为：$(Mg \cdot Fe)_2SiO_4$。橄榄石的种类包括贵橄榄石、黄玉、镁橄榄石、铁橄榄石、“黄昏祖母绿”和硼铝镁石。

⑦长石。按矿物学分类长石分为两个主要类型：钾长石和斜长石。分子式分别为：$KAlSi_3O_8$、$NaAlSi_3O_8$。长石的种类包括月光石或冰长石、日光石或砂金石的长石、拉长石、天河石或亚马逊石。

⑧玉。硬玉（也叫翡翠）、软玉。硬玉是一种钠和铝的硅酸盐，分子式为：$NaAl(SiO_3)_2$。软玉是一种含水的钙镁硅酸盐，分子式为：$CaMg_5(OH)_2(Si_4O_{11})_2$。

⑨石英。石英是一种它色的宝石，纯石英为无色透明。分子式为SiO_2。石英的种类包括水晶、晕彩或彩红石英、金红石斑点或网金红石石英、紫晶、黄晶、烟石英或烟晶、芙蓉石、东陵石、蓝线石石英、乳石英、蓝石英或蓝宝石石英、虎眼石、鹰眼或猎鹰眼、石英猫眼、带星的或星光石英。

⑩玉髓。也叫隐晶质石英。分子式为 SiO_2。玉髓的种类包括月光石、绿玉髓、红玛瑙、肉红玉髓、鸡血石、葱绿玉髓、玛瑙、缟玛瑙、碧玉、深绿玉髓、硅孔雀石玉髓、硅化木。

⑪石榴石。其晶体与石榴籽的形状、颜色十分相似而得名。石榴石的一般分子式为 $R_3M_4(SiO_4)_3$。石榴石的种类包括铁铝榴石、镁铝榴石、镁铁榴石、锰铝榴石、钙铁榴石、钙铬榴石。

⑫锆石。颜色呈红、黄、蓝、紫色等。分子式为 $ZrSiO_4$。

⑬尖晶石。颜色呈黄色、绿色和无色。分子式为 $MgAl_2O_4$。尖晶石的种类包括红色尖晶石、红宝石色的尖晶石或红宝石尖晶石、紫色的或类似贵榴石色泽的尖晶石、粉或玫瑰色尖晶石、桔红色尖晶石、蓝色尖晶石、蓝宝石色尖晶石或蓝宝石尖晶石、象变石的尖晶石、黑色尖晶石、铁镁尖晶石或镁铁尖晶石。

⑭黄玉。黄玉是铝的氟硅酸盐，斜方晶系。分子式为 $Al_2(F,OH)_2AiO_4$。黄玉的种类包括棕黄至黄棕、浅蓝至淡蓝、粉红、无色的、其他品种。

⑮碧玺。极为复杂的硼铝硅酸盐，其中可含一种或数种以下成分：镁、钠、锂、铁、钾或其他金属。这些元素比例不同，颜色也不同。碧玺的种类包括红色的、绿色的、蓝色的、黄和橙色、无色或白色、黑色、杂色宝石、猫眼碧玺、变色石似的碧玺。

⑯金绿玉。属尖晶石族矿物，铝酸盐类。主要成分是氧化铝铍，属斜方晶系。分子式为 $BeAl_2O_4$。金绿玉的种类包括变石、猫眼石、变石猫眼宝石及其他一些变种。

⑰绿柱石。绿柱石在其纯净状态是无色的；不同的变种之所以有不同的颜色是由于微量金属氧化物的存在。在存在氧化铬或氧化钒时通常就成了祖母绿，而海蓝宝石则是由于氧化亚铁着色而成的。成为铯绿柱石是由于镁的存在，而金绿柱石则是因氧化铁着色而成的。分子式为 $Be_3Al_2(SiO_3)_6$。绿柱石的种类包括祖母绿、海蓝宝石、MAXIXE 型绿柱石、金绿柱石、铯绿柱石、其他透明的品种、猫眼绿柱石、星光绿柱

石。

⑱刚玉。刚玉是一种很普通的矿物，除了星光宝石外，只有半透明到透明的变种才能叫作宝石。分子式为 Al_2O_3，含氧化铬呈红色，含钛和氧化铁呈蓝色，含氧化铁呈黄色，含铬和氧化铁呈橙色，含铁和氧化钛呈绿色，含铬、钛和氧化铁呈紫色。刚玉的种类包括红宝石、星光红宝石、蓝宝石、艳色蓝宝石、星光蓝宝石。

⑲琥珀。一种有机物质。它是一种含一些有关松脂的古代树木的石化松脂。分子式为 $C_{40}H_{64}O_4$。琥珀的种类包括海珀、坑珀、洁珀、块珀、脂珀、浊珀、泡珀、骨珀。

⑳珊瑚。是生物成因的另一种宝石原料。它是珊瑚虫的树枝状钙质骨架随着极细小的海生动物群体增生而形成。

㉑煤玉。煤玉是褐煤的一个变种（成分主要是碳，并含氢和氧）。它是由漂木经压实作用而成，漂木沉降到海底，变成埋藏的细粒淤泥，然后转变为硬质页岩，称为“煤玉岩”，煤玉是生物成因的。煤玉为非晶质，在粗糙表面上呈暗淡光泽，在磨光面上为玻璃光泽。

㉒龟甲。是非晶质的，具有油脂光泽至蜡状光泽，硬度 2.5。

㉓合成刚玉。指与有关天然刚玉对比，具有基本相同的物理、光学及化学性能的人造材料。

㉔合成宝石。指与有关天然宝石对比，具有基本相同的物理、光学及化学性能的人造宝石。合成宝石种类包括合成金红石、钛酸锶、钇铝榴石、轧镓榴石、合成立方锆石、合成蓝宝石、合成尖晶石、合成金红石、合成变石、合成钻石、合成祖母绿、合成欧泊、合成石英。

㉕双合石。也称复合石，这是一种由两种不同的材料粘结而成的宝石。双合石的种类是根据粘合时所用的材料性质划分的。双合石的种类有石榴石与玻璃双合石、祖母绿的代用品、欧泊石代用品、星光蓝宝石代用品、钻石代用品、其他各种仿宝石复合石。

㉖玻璃仿制品。

5. 鞭炮、焰火

鞭炮，又称爆竹，是用多层纸密裹火药，接以药引线，制成的一种爆炸品；焰火，指烟火剂，一般系包扎品，内装药剂，点燃后烟火喷射，呈各种颜色，有的还变幻成各种景象，分平地小焰火和空中大焰火两类。

本税目征收范围包括各种鞭炮、焰火。通常分为13类，即喷花类、旋转类、旋转升空类、火箭类、吐珠类、线香类、小礼花类、烟雾类、造型玩具类、炮竹类、摩擦炮类、组合烟花类、礼花弹类。

体育上用的发令纸，鞭炮药引线，不按本税目征收。

6. 成品油

（1）汽油

汽油是轻质石油产品的一大类。由天然或人造原油经蒸馏所得的直馏汽油组分，二次加工汽油组分及其他高辛烷值组分按一定的比例调合而成。按生产装置可分为直馏汽油和裂化汽油等类。经调合后制成的各种汽油，主要用作汽油发动机燃料。汽油的质量标准为辛烷值不小于66。

本税目征收范围包括：辛烷不小于66的各种汽油。用其他原料、工艺生产的汽油，也属于本税目的征收范围。

以汽油组分为主，辛烷值大于50，经调合可以用作汽油发动机燃料的非标油品，也属于汽油的征收范围。

列入中国石油天然气集团公司、中国石油化工集团公司统一生产和供应计划的石脑油，以及列入中国石油天然气集团公司、中国石油化工集团公司生产计划的溶剂油不属于汽油的征收范围。

（2）柴油

柴油是轻质石油产品的一大类。由天然或人造原油经常减压蒸馏在一定温度下切割的馏分，或于二次加工柴油组分按一定比例调合而成。主要用作转速不低于960r/min的压燃式高速成柴油发动机燃料。柴油

的质量标准为倾点 -50 号 ~30 号。

本税目征收范围包括：倾点在 -50 号 ~30 号的各种柴油。

以柴油组分为主，经调合精制可以用作柴油发动机的非标油品，也属于柴油的征收范围。

（3）石脑油

石脑油又叫轻汽油、化工轻油。是以石油加工生产的或二次加工汽油经加氢精制而得的用于化工原料的轻质油。石脑油的征收范围包括除汽油、柴油、煤油、溶剂油以外的各种轻质油。

（4）溶剂油

溶剂油是以石油加工生产的用于涂料和油漆生产、食用油加工、印刷油墨、皮革、农药、橡胶、化妆品生产的轻质油。溶剂油的征收范围包括各种溶剂油。

（5）航空煤油

航空煤油也叫喷气燃料，是以石油加工生产的用于喷气发动机和喷气推进系统中作为能源的石油燃料。航空煤油的征收范围包括各种航空煤油。

（6）润滑油

润滑油是用于内燃机、机械加工过程的润滑产品。润滑油分为矿物性润滑油、植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油。润滑油的征收范围包括以石油为原料加工的矿物性润滑油，矿物性润滑油基础油。植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油不属于润滑油的征收范围。

（7）燃料油

燃料油也称重油、渣油。燃料油征收范围包括用于电厂发电、船舶锅炉燃料、加热炉燃料、冶金和其他工业炉燃料的各类燃料油。

7. 汽车轮胎

汽车轮胎是指用于各种汽车、挂车、专用车和其他机动车上的内、

外胎。本税目征收范围包括：

（1）轻型乘用汽车轮胎。

（2）载重及公共汽车、无轨电车轮胎。

（3）矿山、建筑等车辆用轮胎。

（4）特种车辆用轮胎（指行驶于无路面或雪地、沙漠等高越野轮胎）。

（5）摩托车轮胎。

（6）各种挂车用轮胎。

（7）工程车轮胎。

（8）其他机动车轮胎。

（9）汽车与农用拖拉机、收割机、手扶拖拉机通用轮胎。

8. 摩托车

本税目征收范围包括：

（1）轻便摩托车

最大设计车速不超过50公里/小时、发动机气缸总工作容积不超过50毫升的两轮机动车。

（2）摩托车

最大设计车速超过50公里/小时、发动机气缸总工作容积超过50毫升、空车质量不超过400公斤（带驾驶室的正三轮车及特种车的空车质量不受此限）的两轮和三轮机动车。

①两轮车。装有一个驱动轮与一个从动轮的摩托车。

• 普通车。骑式车架，双人座垫，轮辋基本直径不小于304毫米，适应在公路或城市道路上行驶的摩托车。

• 微型车。坐式或骑式车架，单人或双人座垫，轮辋基本直径不大于254毫米，适应在公路或城市道路上行驶的摩托车。

• 越野车。骑式车架，宽型方向把，越野型轮胎，剩余垂直轮隙及离地间隙大，适应在非公路地区行驶的摩托车。

• 普通赛车。骑式车架，狭型方向把，座垫偏后，装有大功率高转速发动机，在专用跑道上比赛车速的一种摩托车。

• 微型赛车。坐式或骑式车架，轮辋基本直径不大于254毫米，装有大功率高转速发动机，在专用跑道上比赛车速的一种摩托车。

• 越野赛车。具有越野性能，装有大功率发动机，用于非公路地区比赛车速的一种摩托车。

• 特种车。一种经过改装之后用于完成特定任务的两轮摩托车。如开道车。

②边三轮车。在两轮车的一侧装有边车的三轮摩托车。

• 普通边三轮车。具有边三轮车结构，用于载运乘员或货物的摩托车。

• 特种边三轮车。装有专用设备，用于完成特定任务的边三轮车。如警车、消防车。

③正三轮车。装有与前轮对称分布的两个后轮和固定车厢的三轮摩托车。

• 普通正三轮车。具有正三轮车结构，用于载运乘员或货物的摩托车。如客车、货车。

• 特种正三轮车。装有专用设备，用于完成特定任务的正三轮车。如容罐车、自卸车、冷藏车。

9. 小汽车

汽车是指由动力驱动，具有四个或四个以上车轮的非轨道承载的车辆。本税目征收范围包括含驾驶员座位在内最多不超过9个座位（含）的，在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车和含驾驶员座位在内的座位数在10至23座（含23座）的在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车。

用排气量小于1.5升（含）的乘用车底盘（车架）改装、改制的车辆属于乘用车征收范围。用排气量大于1.5升的乘用车底盘（车架）

或用中轻型商用客车底盘（车架）改装、改制的车辆属于中轻型商用客车征收范围。

含驾驶员人数（额定载客）为区间值的（如8～10人；17～26人）小汽车，按其区间值下限人数确定征收范围。

电动汽车不属于本税目征收范围。

10. 高尔夫球及球具

高尔夫球及球具是指从事高尔夫球运动所需的各种专用装备，包括高尔夫球、高尔夫球杆及高尔夫球包（袋）等。

高尔夫球是指重量不超过45.93克、直径不超过42.67毫米的高尔夫球运动比赛、练习用球；高尔夫球杆是指被设计用来打高尔夫球的工具，由杆头、杆身和握把三部分组成；高尔夫球包（袋）是指专用于盛装高尔夫球及球杆的包（袋）。

本税目征收范围包括高尔夫球、高尔夫球杆、高尔夫球包（袋）。高尔夫球杆的杆头、杆身和握把属于本税目的征收范围。

11. 高档手表

高档手表是指销售价格（不含增值税）每只在10 000元（含）以上的各类手表。本税目征收范围包括符合以上标准的各类手表。

12. 游艇

游艇是指长度大于8米小于90米，船体由玻璃钢、钢、铝合金、塑料等多种材料制作，可以在水上移动的水上浮载体。按照动力划分，游艇分为无动力艇、帆艇和机动艇。

本税目征收范围包括艇身长度大于8米（含）小于90米（含），内置发动机，可以在水上移动，一般为私人或团体购置，主要用于水上运动和休闲娱乐等非牟利活动的各类机动艇。

13. 木制一次性筷子

木制一次性筷子，又称卫生筷子，是指以木材为原料经过锯段、浸泡、旋切、刨切、烘干、筛选、打磨、倒角、包装等环节加工而成的各

类一次性使用的筷子。

本税目征收范围包括各种规格的木制一次性筷子。未经打磨、倒角的木制一次性筷子属于本税目征税范围。

14. 实木地板

实木地板是指以木材为原料，经锯割、干燥、刨光、截断、开榫、涂漆等工序加工而成的块状或条状的地面装饰材料。实木地板按生产工艺不同，可分为独板（块）实木地板、实木指接地板、实木复合地板三类；按表面处理状态不同，可分为未涂饰地板（白坯板、素板）和漆饰地板两类。

本税目征收范围包括各类规格的实木地板、实木指接地板、实木复合地板及用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板。未经涂饰的素板属于本税目征税范围。

2.5 部分应税消费品范围的具体规定

1. 关于若干油品的征税范围

（1）重整生成油、拔头油、戊烷原料油、轻裂解料（减压柴油VGO和常压柴油AGO）、重裂解料、加氢裂化尾油、芳烃抽余油均属轻质油，根据《财政部、国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》（财税字［2006］33号）（以下简称《通知》）石脑油征收范围的注释，属于石脑油征收范围。

（2）蜡油、船用重油、常压重油、减压重油、180CTS燃料油、7号燃料油、糠醛油、工业燃料、4～6号燃料油等油品的主要用途是作为燃料燃烧，根据《通知》关于燃料油征收范围注释，属于燃料油征收范围。

（3）橡胶填充油、溶剂油原料，根据《通知》关于溶剂油征收范围的注释，属于溶剂油征收范围。

（4）以植物性、动物性和矿物性基础油（或矿物性润滑油）混合掺配而成的“混合性”润滑油，不论矿物性基础油（或矿物性润滑油）所占比例高低，均属润滑油的征税范围。

2. 关于改装改制车辆的界定

改装改制车辆是指经省级发展改革委审核批准，并报国家发展改革委备案、列入国家发展改革委《车辆生产企业及产品公告》的公告车辆类别代码（产品型号或车辆型号代码数字字段的第一位数）为5的专用汽车（特种汽车）。

3. 关于实木复合地板的界定

实木复合地板是以木材为原料，通过一定的工艺将木材刨切加工成

单板（刨切薄木）或旋切加工成单板，然后将多层单板经过胶压复合等工艺生产的实木地板。目前，实木复合地板主要为三层实木复合地板和多层实木复合地板。

4. 关于对外购润滑油大包装改小包装、贴标等简单加工的征税

单位和个人外购润滑油大包装经简单加工改成小包装或者外购润滑油不经加工只贴商标的行为，视同应税消费税品的生产行为。单位和个人发生的以上行为应当申报缴纳消费税。准予扣除外购润滑油已纳的消费税税款。

5. 关于中轻型商用客车和征税范围

车身长度大于7米（含），并且座位在10～23座（含）以下的商用客车，不属于中轻型商用客车征税范围，不征收消费税。

第3章 消费税的纳税人与纳税环节

3.1 消费税的纳税人

1. 一般规定

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》的规定，在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人为消费税的纳税人。

具体包括：生产应税消费品的单位和个人；进口应税消费品的单位和个人；委托加工应税消费品的单位和个人。其中，委托加工的应税消费品由受托方于委托方提货时代扣代缴（受托方为个体经营者除外），自产自用的应税消费品由自产自用单位和个人在移送使用时缴纳消费税。

生产应税消费品的纳税人，主要是指从事应税消费品生产的各类企业、单位和个体经营者。生产应税消费品用于销售的，于销售时缴纳消费税。生产应税消费品自己使用而没有对外销售的，按其不同用途区别对待：将生产的应税消费品用于连续生产应税消费品的，不征收消费税；将生产的应税消费品用于生产非应税消费品和在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样

品、职工福利、奖励等方面的，于消费品移送使用时缴纳消费税。

这里所说的“单位”是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、合营企业、合伙企业、合作企业、外商投资企业、外国企业、港澳台地区来内地投资企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。这里所说的“个人”是指个体经营者和其他个人。这里所说的“在中华人民共和国境内”是指生产、委托加工和进口属于应当征收消费税的消费品（以下简称应税消费品）的起运地或所在地境内。

2. 特殊规定

（1）金银首饰消费税的纳税人

财政部、国家税务总局《关于调整金银首饰消费税纳税环节的通知》（财税［1994］95号）规定，自1995年1月1日起，在我国境内从事金银首饰零售业务的单位和个人，为金银首饰消费税的纳税义务人。

委托加工（另有规定者除外）、委托代理金银首饰的，受托方也是纳税义务人。

委托加工，指受托方为中国人民银行批准从事金银首饰生产、加工、批发、零售单位以外的单位和个人加工金银首饰的业务，加工包括来料加工、翻新改制、以旧换新等业务。

委托代销，指受托方接受委托，并按照委托方与送达受托方所签订协议代销所有权归受托方的金银首饰，并收取一定的手续费的义务。

（2）汽油、柴油消费税的纳税人

国家税务总局关于印发《汽油、柴油消费税管理办法（试行）》的通知（国税发［2005］133号）规定，在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口汽油、柴油的单位和个人，均为汽油、柴油消费税纳税人。

（3）葡萄酒消费税的纳税人

葡萄酒是指以葡萄为原料，经破碎（压榨）、发酵而成的酒精度在1度（含）以上的葡萄原酒和成品酒（不含以葡萄为原料的蒸馏酒）。

国家税务总局关于印发《葡萄酒消费税管理办法（试行）》的通知（国税发［2006］66号）规定，在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口葡萄酒的单位和个人，为葡萄酒消费税纳税人。

境内从事葡萄酒生产的单位或个人（以下简称生产企业）之间销售葡萄酒，实行《葡萄酒购货证明单》（见表3-1）管理。证明单由购货方在购货前向其主管税务机关申请领用（见表3-2），销货方凭证明单的退税联向其主管税务机关申请已纳消费税退税（见表3-3）。

生产企业将自产或外购葡萄酒直接销售给生产企业以外的单位和个人的，不实行证明单管理，按消费税暂行条例规定申报缴纳消费税。

表3-1　　葡萄酒购货管理证明单

年　月　日　　号码：

销货方名称及税务登记证号：

购货方名称及税务登记证号：

销货方主管税务机关名称：　　联系电话：

销货方主管税务机关地址：　　邮政编码：

购进（加工）葡萄酒情况

品种	重量（吨）	单价（元）	金额（元）	发票代码	发票号码	开票日期	主管税务机关审核意见： 盖章 年　月　日
合计							

销货单位盖章：

表 3-2

《葡萄酒购货管理证明单》领用申请

_____国家税务局：

我单位系葡萄酒生产企业，由于生产需要，需外购葡萄酒为原料连续生产葡萄酒，现申请领用《葡萄酒购货管理证明单》_____份。请批准。

企业名称（公章）

年 月 日

表 3-3 **葡萄酒消费税退税申请表**

填报时间： 年 月 日

纳税人名称： 纳税人识别号： 金额单位： 元

退税联号码	数量	金额	已纳消费税税额	申请退税额
合计				

经办人员审核意见签名： 年 月 日	科（所）负责人审核意见签名（盖章）： 年 月 日	县级以上税务机关审核意见签名（盖章）： 年 月 日

（4）进口消费税的纳税人

进口应税消费品的纳税人，由货物进口人或代理人在报关进口时缴纳消费税。

（5）兼营行为的消费税纳税人

经营单位兼营生产、加工、批发、零售业务的，应分别核算销售额，未分别核算销售额或划分不清的，一律视同零售征收消费税。

3.2 消费税的扣缴义务人

1. 扣缴义务人的定义

扣缴义务人是税法规定的，在其经营活动中负有代扣税款并向国库交纳义务的单位。税务机关按规定付给扣缴义务人代扣手续费，扣缴义务人必须按税法规定代扣税款，并按规定期限缴库，否则依税法规定受法律制裁。

扣缴义务人的确定是基于收入分散、纳税人分散的情况。确定扣款义务人，就是采用源泉控制的方法，保证国家的财政收入，防止偷漏税，简化纳税手续。

2. 扣缴义务人的分类

扣缴义务人包括代扣代缴义务人和代收代缴义务人。

（1）代扣代缴义务人

是指在支付款项时，有义务依法代扣代缴税款的法人或非法人。如企业在支付职工工资时，要依法将职工的应纳税款代扣并限期缴入国库。

（2）代收代缴义务人

是指有义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的企业或单位。例如，委托加工应税消费品的纳税人，委托加工应税消费品，以委托方为纳税人，以受托方为代收代缴人。目前代收代缴义务人主要有以下三类：

①受托加工单位。

②商业批发单位。

③生产并销售原油、重油的单位。

3. 消费税的代收代缴义务人

根据消费税政策规定，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款；纳税人委托个体经营者加工的应税消费品，一律与委托方收回后在受托方所在地缴纳消费税。这就是说，单位和个人委托工业企业加工应税消费品的，委托方是纳税人、受托加工应税消费品的生产企业（受托方）是消费税代收代缴义务人；单位和个人委托个体经营者加工应税消费品的，委托加工应税消费品的单位和个人（委托方）仍是消费税纳税人。

负有代扣代缴和代收代缴税款的扣缴义务人（固定资产投资方向调节税扣缴义务人除外）代扣、代收税款、附加时，应使用《代扣代收税款凭证》，见表3-4：

表3-4　　代扣代收税款凭证

主管税务机关：

填发日期：　　年　月　日

纳税人	名　称		扣缴义务人	
	经济类型		税款所属时期	

税　种	纳税项目	课税数量	计税金额	税率或单位税额	扣除额	实缴金额
金额合计	（大写）佰 拾 万 仟 佰 拾 元 角 分					
主管税务机关（盖章）		扣缴义务人（盖章）		填票人（章）	备注	

第一联（存根）扣缴义务人留存

说明：

①凡税法规定负有代扣代缴和代收代缴税款的扣缴义务人（固定资产投资方向调节税扣缴义务人除外）代扣、代收税款、附加时，使用本凭证。

②本凭证一式三联。第一联（存根），扣缴义务人留存（白纸黑油墨）；第二联（收据），退纳税人作完税凭证（白纸红油墨）；第三联（报查），报主管税务机关存查（白纸蓝油墨）。各地需要增设联数的，可增设第四联，但前三联的联次、用途和颜色

不得变更。

③本凭证尺寸规格为：13.06cm × 18.15cm（尺寸计算方法与“税收完税证”相同）。

④本凭证“实缴金额”栏的金额分位线及“金额合计（大写）”栏的大写金额单位是否需要，由各地自定。需要分位线的，位数设至“百万”位，大写金额单位也相应设至“佰万”位。

⑤“课税数量”栏填写课税数量及其数量单位。

⑥“扣除额”栏填写个人所得税速算扣除数。

⑦本凭证可一票多税，但必须分税种逐项填写，以便汇总。

⑧本凭证分别由各省级国家税务局和地方税务局集中印制。第二联（收据）套印国家税务总局统一制发的“税收票证监制章”。

3.3 消费税的纳税环节

对于消费税的应税行为，消费税税法规定了以下四个环节：生产销售的应税消费品为销售环节；自产自用的应税消费品为移送使用环节；委托加工的应税消费品为受托方交付消费品的环节；进口的应税消费品为报关进口环节。

根据消费税暂行条例的规定，纳税人生产的应税消费品，由生产者于销售时纳税。消费税实行价内征收办法，税款是消费品价格的组成部分。应税消费品销售后，随着销售额的实现包含在消费品价格中的税金也即实现，在销售环节征税，与税金实现的环节一致，有利于保证财政收入及时入库。

①纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

②委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

③进口的应税消费品，由报关进口者在报关进口时纳税。

经营单位进口金银首饰的消费税，在零售环节征收；出口金银首饰不退消费税。个人携带、邮寄金银首饰进境，按海关有关规定征税。

④纳税人销售（指零售，下同）的金银首饰（含以旧换新），于销售时纳税；用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的金银首饰，于移送时纳税；带料加工、翻新改制的金银首饰，于受托方交货时纳税。零售环节征收消费税的金银首饰范围仅限于：金、银和金基、银基合金首饰，以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰。

⑤铂金首饰消费税于零售环节征收，消费税税率为5%。具体征收管理比照财政部、国家税务总局《关于调整金银首饰消费税纳税环节有关问题的通知》（财税字［1994］95号）和国家税务总局关于印发《金银首饰消费税征收管理办法的通知》规定执行。

Chapter Four

第4章 消费税的税率和计税依据

4.1 现行消费税税率

消费税的税率从3%～45%，共设有14个档次的税率（税额）。

《中华人民共和国消费税暂行条例》中规定的消费税的具体税目税率见表4－1：

表4－1： 消费税税目税率（税额）表

税目	征收范围	计税单位	税率（税额）
一、烟			
1. 甲类卷烟			45%
2. 乙类卷烟（已调整）	包括各种进口卷烟		40%
3. 雪茄烟（已调整）			40%
4. 烟丝			30%
二、酒及酒精			
1. 粮食白酒（已调整）			25%
2. 薯类白酒（已调整）			15%
3. 黄酒		吨	240元
4. 啤酒（已调整）		吨	220元
5. 其他酒			10%
6. 酒精			5%

续表

税目	征收范围	计税单位	税率（税额）
三、化妆品（已调整）	包括成套化妆品		30%
四、护肤护发品（已取消）			17%
五、贵重首饰及珠宝玉石（已调整）	包括各种金、银、珠	宝首饰及珠宝玉石	10%
六、鞭炮、焰火			15%
七、汽油（已调整）		升	0.2元
八、柴油（已调整）		升	0.1元
九、汽车轮胎（已调整）			10%
十、摩托车（已调整）			10%
十一、小汽车（已调整）			
1. 小轿车			
气缸容量（排气量，下同）在2 200毫升以上的（含2 200毫升）			8%
气缸容量在1 000毫升至2 200毫升的（含1 000毫升）			5%
气缸容量在1 000毫升以下的			3%
2. 越野车（四轮驱动）			
气缸容量在2 400毫升以上的（含2 400毫升）			5%
气缸容量在2 400毫升以下的			3%
3. 小客车（面包车）	22座以下		
气缸容量在2 000毫升以上的（含2 000毫升）			5%
气缸容量在2 000毫升以下的			3%

随着我国税费改革的不断深入，财政部、国家税务总局2006年发布了财税[2006]33号文件，对消费税的征税范围及税率进行了如下调整：

（1）新增的税目

①新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板税目。适用税率分别为：高尔夫球及球具税率为10%；高档手表税率为20%；游艇税率为10%；木制一次性筷子税率为5%；实木地板税率为5%。

②取消汽油、柴油税目，增列成品油税目。汽油、柴油改为成品油税目下的子目（税率不变）。另外新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目。

上述新增子目的适用税率（单位税额）分别为：石脑油，单位税额为0.2元/升；溶剂油，单位税额为0.2元/升；润滑油，单位税额为0.2元/升；燃料油，单位税额为0.1元/升；航空煤油，单位税额为0.1元/升。

上述新增子目的计量单位换算标准分别为：石脑油1吨=1 385升；溶剂油1吨=1 282升；润滑油1吨=1 126升；燃料油1吨=1 015升；航空煤油1吨=1 246升。

（2）纳税人的规定

在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口上述新增应税消费品的单位和个人为消费税的纳税义务人，均应按消费税暂行条例和本通知的规定申报缴纳消费税。

（3）取消的税目

取消护肤护发品税目，将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目。

（4）调整的税目税率

①调整小汽车税目税率。取消小汽车税目下的小轿车、越野车、小客车子目。在小汽车税目下分设乘用车、中轻型商用客车子目。适用税率分别为：

• 乘用车。气缸容量（排气量，下同）在1.5升（含）以下的，税率为3%；气缸容量在1.5升以上至2.0升（含）的，税率为5%；气缸

容量在2.0升以上至2.5升（含）的，税率为9%；气缸容量在2.5升以上至3.0升（含）的，税率为12%；气缸容量在3.0升以上至4.0升（含）的，税率为15%；气缸容量在4.0升以上的，税率为20%。

• 中轻型商用客车，税率为5%。

②调整摩托车税率。将摩托车税率改为按排量分档设置：气缸容量在250毫升（含）以下的，税率为3%；气缸容量在250毫升以上的，税率为10%。

③调整汽车轮胎税率。将汽车轮胎10%的税率下调到3%。

④调整白酒税率。粮食白酒、薯类白酒的比例税率统一为20%。定额税率为0.5元/斤（500克）或0.5元/500毫升。从量定额税的计量单位按实际销售商品重量确定，如果实际销售商品是按体积标注计量单位的，应按500毫升为1斤换算，不得按酒度折算。

调整之后的消费税税目税率表见表4-2：

表4-2　　消费税率表

税目	税率（税额）	计税单位	范围	说明
一、烟				
1. 甲类卷烟	45%		包括进口卷烟；白包卷烟；手工卷烟	比例税率：每标准条（200支，下同）调拨价在50元（含50元，不含增值税）以上； 定额税率：每标准箱（5万支，下同）150元
2. 乙类卷烟	30%			比例税率：每标准条（200条，下同）调拨价在50元（含50元，不含增值税）以下； 定额税率：每标准箱（5万支，下同）150元

续表

税目	税率（税额）	计税单位	范围	说明
3. 雪茄烟	25%		包括各种规格、型号的雪茄烟	
4. 烟丝	30%		包括以烟叶为原料加工生产的不经卷制的散装烟。	
二、酒及酒精				
1. 粮食白酒	20%			定额税率为0.5元/斤（500克）或0.5元/500毫升
2. 薯类白酒	20%		用甜菜酿制的白酒，比照薯类白酒征税。	定额税率为0.5元/斤（500克）或0.5元/500毫升
3. 黄酒	240元	吨	包括各种原料酿制的黄酒和酒度超过12度（含12度）的土甜酒。	
4. 啤酒	220元 或250元	吨	包括包装和散装的啤酒。	无醇啤酒比照酒征税。 每吨出厂价（含包装物及包装物押金）在3 000元（含3 000元，不含增值税）以上的，单位税额250元/吨；在3 000元以下的，单位税额220/吨
5. 其他酒	10%		包括粮糠麸白酒，其他原料白酒、土甜酒、复制酒、果木酒、汽酒、药酒	用稗子酿制的白酒比照糠麸酒征收。

续表

税目	税率（税额）	计税单位	范围	说明
6. 酒精	5%		包括用蒸馏法和合成方法生产的各种工业酒精、医药酒精、食用酒精	
三、化妆品	30%		包括成套化妆品	
四、贵重首饰及珠宝玉石				
1. 金银首饰	5%		仅限于金、银和金基、银基合金首饰，以及金银和金基、银基合金的镶嵌首饰。	在零售环节征收消费税。
2. 非金银首饰	10%		包括各种珠宝首饰和经采掘打磨、加工的各种珠宝玉石	在生产环节销售环节征收消费税
五、鞭炮、焰火	15%		包括各种鞭炮、焰火。	体育上用的发令纸，鞭炮药引线，不按本税目征收。
六、高尔夫球及球具	10%			
七、高档手表	20%			
八、游艇	10%			
九、木制一次性筷子	5%			
十、实木地板	5%			
十一、成品油				取消汽油、此油税目，改为成品油税目下的子目（税率不变）。
1. 汽油	0.2元	升		含铅汽油按0.28元/升 无铅汽油按0.2元/升
2. 柴油	0.1元	升		

续表

税目	税率（税额）	计税单位	范围	说明
3. 石脑油	0.2 元	升		1 吨 = 1 385 升，暂按应纳税额的 30% 征收消费税
4. 溶剂油	0.2 元	升		1 吨 = 1 282 升，暂按应纳税额的 30% 征收消费税
5. 润滑油	0.2 元	升		1 吨 = 1 126 升，暂按应纳税额的 30% 征收消费税
6. 燃料油	0.1 元	升		1 吨 = 1 015 升，暂按应纳税额的 30% 征收消费税
7. 航空煤油	0.1 元	升		1 吨 = 1 246 升
十二、小汽车				取消小汽车税目下的小轿车、越野车、小客车子目
1. 乘用车	3% ~20%			（1）气缸容量（排气量，下同）在 1.5 升（含）以下的，税率为 3%； （2）气缸容量在 1.5 升以上到 2.0 升（含）的，税率为 5%； （3）气缸容量在 2.0 升以上到 2.5 升（含）的，税率为 9%； （4）气缸容量在 2.5 升以上到 3.0 升（含）的，税率为 12%； （5）气缸容量在 3.0 升以上到 4.0 升（含）的，税率为 15%； （6）气缸容量在 4.0 升以上的，税率为 20%。

续表

税目	税率（税额）	计税单位	范围	说明
2. 中轻型商用客车	5%		10 个座位～23 个座位	
十三、摩托车	3%或10%			将摩托车税率改为按排量分档设置： 1. 气缸容量在250毫升（含）以下的，税率为3%； 2. 气缸容量在250毫升以上的，税率为10%。
十四、汽车轮胎	3%		包括各种汽车、挂车、专用车和其他机动车使用的内胎、外胎	

4.2 消费税税率的特殊规定

1. 兼营不同税率的消费品适用税率

纳税人生产销售两种税率以上的消费品，应当分别核算不同税率消费税的销售额、销售数量，未分别核算的，或者不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高确定适用税率。

2. 金银首饰的适用税率

金银首饰消费税税率为5%。对既销售金银首饰，又销售非金银首饰的生产、经营单位，应将两类商品划分清楚，分别核算销售额。凡划分不清楚或不能分别核算的，在生产环节销售的，一律从高适用税率征收消费税；在零售环节销售的，一律按金银首饰征收消费税。

金银首饰与其他产品组成成套消费品销售的，应按销售额全额征收消费税。

3. 酒类产品的适用税率

①外购酒精生产的白酒，应按照酒精所用原料确定白酒的适用税率，凡酒精所用原料无法确定的，一律按照粮食白酒的税率征税。

②外购两种以上酒精生产的白酒，一律从高确定税率征收。

③以外购白酒加浆降度，或外购散酒装瓶出售，以及外购白酒以曲香、香精进行调香、调味生产的白酒，按照外购白酒所用原料确定适用税率。凡白酒所用原料无法确定的一律按照粮食白酒的税率征税。

④以外购的不同品种白酒勾兑的白酒，一律按照粮食白酒的税率征税。

⑤对用粮食和薯类、糠麸等多种原料混合生产的白酒，一律按照薯类白酒的税率征税。

⑥对用薯类和粮食以外生产的其他原料混合生产的白酒，一律按照薯类白酒的税率征税。

⑦对企业以白酒和酒精为酒基，加入果汁、香料、色素、药材、补品、糖、调料等配制或泡制的酒，不再按“其他酒”子目中的“复制酒”征税，一律按照酒基所用原料确定白酒的适用税率。凡酒基所用原料无法确定的，一律按粮食白酒的税率征收消费税。

⑧对以黄酒为酒基生产的配制或泡制酒，按“其他酒”10%的税率征收消费税。

⑨葡萄酒消费税适用《消费税税目税率（税额）表》“酒及酒精”税目下设的“其他酒”子目的税率。

⑩果啤是一种口味介于啤酒和饮料之间的低度酒精饮料，主要成份为啤酒和果汁。尽管果啤在口味和成份上与普通啤酒有所区别，但无论是从产品名称，还是从产品含啤酒的本质上看，果啤均属于啤酒，应参照啤酒适用税率征收消费税。

4. 卷烟产品适用税率

①卷烟产品每大箱（50 000 支）的定额税率为150元。

②每条（200 支）销售价格（不包含应像购货方收取的增值税税款）在50元（含）以上的，税率为45%；50元以下的税率为30%。

③以晾晒烟味原料或者以晾晒烟和烤烟为原料，用烟叶卷烟纸、烟草薄片作为烟支内包皮，再用烟叶作为烟支外包皮，经机器或手工卷制而成的烟草制品是雪茄烟，按雪茄烟税率征税。

④烟丝是指将烟叶切成丝状、粒状、片状、末状或其他形状，再加入辅料，经发酵、储存不经卷即可吸用的烟草，要按烟丝税率征税。

⑤卷烟由于接装过滤嘴、改变包装或其他原因提高销售价格后，应按照新的销售价格确定适用税率。

⑥纳税人自产自用的卷烟应当按照纳税人生产的同牌号规格的卷烟销售价格确定适用税率。没有同牌号规格卷烟销售价格的，一律按高税

率征税。

⑦委托加工的卷烟按照受托方同牌号规格卷烟的适用税率征税、没有同牌号规格卷烟销售价格的，一律按照高税率征税。

⑧残次品卷烟应当按照同牌号规格正品卷烟确定适用税率。

⑨下列卷烟不分征税类别一律按照甲类卷烟税率征税：

- 进口卷烟。
- 白包卷烟。
- 手工卷烟。
- 未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟。

⑩进口卷烟消费税税率。自2004年3月1日起，进口卷烟消费税适用比例税率，具体规定如下：

- 每标准条进口卷烟（200支）确定消费税适用比例税率的价格 =（关税完税价格 + 关税 + 消费税定额税率）/（1 - 消费税税率）。其中，关税完税价格和关税为每标准条的关税完税价格及关税税额；消费税定额税率为每标准条（200支）0.6元（依据现行消费税定额税率折算而成）；消费税税率固定为30%。
- 每标准条进口卷烟（200支）确定消费税适用比例税率的价格≥50元人民币的，适用比例税率为45%；每标准条进口卷烟（200支）确定消费税适用比例税率的价格<50元人民币的，适用比例税率为30%。

依据上述确定的消费税适用比例税率，计算进口卷烟消费税组成计税价格和应纳消费税税额。

进口卷烟消费税组成计税价格 =（关税完税价格 + 关税 + 消费税定额税）/（1 - 进口卷烟消费税适用比例税率）

应纳消费税税额 = 进口卷烟消费税组成计税价格 × 进口卷烟消费税适用比例税率 + 消费税定额税

其中

消费税定额税 = 海关核定的进口卷烟数量 × 消费税定额税率

消费税定额税率为每标准箱（50 000支）150元。

4.3 进口环节消费税税率

进口环节应税商品的税目税率见表4-3：

表4-3 进口环节消费税应税商品税目税率表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	21069020	制造饮料用的复合酒精制品	5%	
	22030000	麦芽酿造的啤酒，进口完税价格≥370美元/吨	250元/吨	1千克=0.988升
		麦芽酿造的啤酒，进口完税价格<370美元/吨	220元/吨	
	22041000	葡萄汽酒	10%	
	22042100	小包装的鲜葡萄酿造的酒	10%	
	22042900	其他包装的鲜葡萄酿造的酒	10%	
	22043000	其他酿酒葡萄汁	10%	
	22051000	小包装的味美思酒及类似酒	10%	
	22059000	其他包装的味美思酒及类似酒	10%	
	22060000	黄酒	240元/吨	1千克=0.962升
		其他发酵饮料	10%	
	22071000	浓度在80%及以上的未改性乙醇	5%	
	22072000	任何浓度的改性乙醇及其他酒精	5%	
	22082000	蒸馏葡萄酒制得的烈性酒	20%+1元/公斤	1升=0.912千克
	22083000	威士忌酒	20%+1元/公斤	
	22084000	朗姆酒及其他甘蔗蒸馏酒	20%+1元/公斤	
	22085000	杜松子酒	20%+1元/公斤	
	22086000	伏特加酒	20%+1元/公斤	
	22087000	利口酒及柯迪尔酒	20%+1元/公斤	
	22089010	龙舌兰酒	20%+1元/公斤	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	22089090	酒精浓度在80%以下的未改性乙醇	5%	
		薯类蒸馏酒	20% +1元/公斤	1升=0.912千克
		其他蒸馏酒及酒精饮料	20% +1元/公斤	
	24021000	烟草制的雪茄烟	40%	
	24022000	烟草制的卷烟,每标准条进口完税价格≥50元人民币	45% +150元/标准箱	1标准条=200支;1标准箱=5万支
		烟草制的卷烟,每标准条进口完税价格<50元人民币	30% +150元/标准箱	
	24029000	烟草代用品制的卷烟,每标准条进口完税价格≥50元人民币	45% +150元/标准箱	
		烟草代用品制的卷烟,每标准条进口完税价格<50元人民币	30% +150元/标准箱	
		烟草代用品制的雪茄烟	40%	
	24031000	供吸用的烟草	30%	
	24039100	“均化”或“再造”烟草	30%	
ex	24039900	其他烟草及烟草代用品的制品(烟草精汁除外)	30%	
	27101110	车用汽油及航空汽油	0.2元/升	1千克=1.388升
	27101921	轻柴油	0.1元/升	1千克=1.176升
	27101911	航空煤油	0.1元/升,暂缓征收	1千克=1.246升
	27101120	石脑油	0.2元/升,减按0.06元/升征收	1千克=1.385升
	27101130	橡胶溶剂油、油漆溶剂油、抽提溶剂油	0.2元/升,减按0.06元/升征收	1千克=1.282升
	27101991	润滑油	0.2元/升,减按0.06元/升征收	1千克=1.126升
	27101922	5-7号燃料油	0.1元/升,减按0.03元/升征收	1千克=1.015升

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
ex	27101929	其他燃料油(蜡油除外)	0.1 元/升,减按0.03 元/升征收	蜡油:350℃以下馏出物体积百分比小于20%,550℃以下馏出物体积百分比大于80%
ex	33021090	生产食品、饮料用混合香料及制品,按容量计酒精浓度在0.5%以上	5%	
	33030000	香水及花露水	30%	
	33041000	唇用化妆品	30%	
	33042000	眼用化妆品	30%	
	33043000	指(趾)甲化妆品	30%	
	33049100	香粉,不论是否压紧	30%	
ex	33049900	其他美容化妆品(护肤品除外)	30%	
	36041000	烟花,爆竹	15%	
	40111000	机动小客车用新的充气子午线轮胎	0	子午线轮胎是指在轮胎结构中,胎体帘子线按子午线方向排列,并有钢丝帘线排列几乎接近圆周方向的带束层束紧胎体的轮胎
		机动小客车用新充气非子午线轮胎	3%	
	40112000	客或货运车用新的充气子午线轮胎	0	
		客或货车用新的充气非子午线轮胎	3%	
	40114000	摩托车用新的充气橡胶轮胎	3%	
	40116100	其他人字形胎面子午线轮胎	0	
		其他人字形胎面非子午线轮胎	3%	
	40116200	其他人字形胎面子午线轮胎	0	
		其他人字形胎面非子午线轮胎	3%	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	401 16300	其他人字形胎面子午线轮胎	0	
		其他人字形胎面非子午线轮胎	3%	
	40116900	其他人字形胎面子午线轮胎	0	
		其他人字形胎面非子午线轮胎	3%	
	40119200	其他新的充气橡胶子午线轮胎	0	
		其他新的充气橡胶非子午线轮胎	3%	
	40119300	其他新的充气橡胶子午线轮胎	0	
		其他新的充气橡胶非子午线轮胎	3%	
	40119400	其他新的充气橡胶子午线轮胎	0	
		其他新的充气橡胶非子午线轮胎	3%	
	40119900	其他新的充气橡胶子午线轮胎	0	
		其他新的充气橡胶非子午线轮胎	3%	
	40122010	汽车用旧的充气橡胶子午线轮胎	0	
		汽车用旧的充气橡胶非子午线轮胎	3%	
	40122090	其他用途旧的充气橡胶子午线轮胎	0	
		其他用旧的充气橡胶非子午线轮胎	3%	
	40129020	汽车用实心或半实心子午线轮胎	0	
		汽车用实心或半实心非子午线轮胎	3%	
	40129090	其他用实心或半实心子午线轮胎	0	
		其他用实心或半实心非子午线轮胎	3%	
	40131000	汽车轮胎用橡胶内胎	3%	
	40139090	其他橡胶内胎	3%	
	44091010	针叶木地板条(块)	5%	
	44092019	非针叶木地板条(块)	5%	
	44190031	木制一次性筷子	5%	
	71011011	未分级的天然黑珍珠	10%	
	71011019	其他未分级的天然珍珠	10%	
	71011091	其他天然黑珍珠	10%	
	71011099	其他天然珍珠	10%	
	71012110	未分级,未加工的养殖珍珠	10%	
	71012190	其他未加工的养殖珍珠	10%	
	71012210	未分级,已加工的养殖珍珠	10%	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	71012290	其他已加工的养殖珍珠	10%	
	71031000	未加工宝石或半宝石	10%	
	71039100	经其他加工的红,蓝,绿宝石	10%	
	71039910	经其他加工的翡翠	10%	
	71039990	经其他加工的其他宝石或半宝石	10%	
	71042090	未加工合成或再造其他宝石半宝石	10%	
	71049019	其他工业用合成或再造宝石半宝石	10%	
	71049099	其他非工业用合成宝石或半宝石	10%	
	71059000	其他天然或合成宝石或半宝石粉末	10%	
	71132090	其他贱金属为底的包贵金属制首饰	10%	
	71161000	天然或养殖珍珠制品	10%	
	71162000	宝石或半宝石制品	10%	
ex	87021092	20≤座≤23 柴油客车	5%	
	87021093	10≤座≤19 柴油客车	5%	
ex	87029020	20≤座≤23 非柴油客车	5%	
	87029030	10≤座≤19 非柴油客车	5%	
	87032130	排气量≤1 升的小轿车	3%	
	87032190	排气量≤1 升的其他车辆	3%	
	87032230	1 升＜排气量≤1.5 升的小轿车	3%	
	87032240	1 升＜排气量≤1.5 升的越野车	3%	
	87032250	1 升＜排气量≤1.5 升,≤9 座的小客车	3%	
	87032290	1 升＜排气量≤1.5 升的其他载人车辆	3%	
	87032314	1.5 升＜排气量≤2 升的小轿车	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升的小轿车	9%	
	87032315	1.5 升＜排气量≤2 升的越野车	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升的越野车	9%	
	87032316	1.5 升＜排气量≤2 升,≤9 座的小客车	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升,≤9 座的小客车	9%	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	87032319	1.5 升＜排气量≤2 升的其他载人车辆	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升的其他载人车辆	9%	
	87032334	2.5 升＜排气量≤3 升的小轿车	12%	
	87032335	2.5 升＜排气量≤3 升的越野车	12%	
	87032336	2.5 升＜排气量≤3 升，≤9 座的小客车	12%	
	87032339	2.5 升＜排气量≤3 升的其他载人车辆	12%	
	87032430	3 升＜排气量≤4 升的小轿车	15%	
		4 升＜排气量的小轿车	20%	
	87032440	3 升＜排气量≤4 升的越野车	15%	
		4 升＜排气量的越野车	20%	
	87032450	3 升＜排气量≤4 升，≤9 座的小客车	15%	
		4 升＜排气量，≤9 座的小客车	20%	
	87032490	3 升＜排气量≤4 升的其他载人车辆	15%	
		4 升＜排气量的其他载人车辆	20%	
	87033130	排气量≤1.5 升的小轿车	3%	
	87033140	排气量≤1.5 升的越野车	3%	
	87033150	排气量≤1.5 升，≤9 座的小客车	3%	
	87033190	排气量≤1.5 升的其他载人车辆	3%	
	87033230	1.5 升＜排气量≤2 升的小轿车	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升的小轿车	9%	
	87033240	1.5 升＜排气量≤2 升的越野车	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升的越野车	9%	
	87033250	1.5 升＜排气量≤2 升，≤9 座的小客车	5%	
		2 升＜排气量≤2.5 升，≤9 座的小客车	9%	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	87033290	1.5升<排气量≤2升的其他载人车辆	5%	
		2升<排气量≤2.5升的其他载人车辆	9%	
	87033330	2.5升<排气量≤3升的小轿车	12%	
		3升<排气量≤4升的小轿车	15%	
		4升<排气量的小轿车	20%	
	87033340	2.5升<排气量≤3升的越野车	12%	
		3升<排气量≤4升的越野车	15%	
		4升<排气量的越野车	20%	
	87033350	2.5升<排气量≤3升，≤9座的小客车	12%	
		3升<排气量≤4升，≤9座的小客车	15%	
		4升<排气量，≤9座的小客车	20%	
	87033390	2.5升<排气量≤3升的其他载人车辆	12%	
		3升<排气量≤4升的其他载人车辆	15%	
		4升<排气量的其他载人车辆	20%	
	87039000	其他型排气量≤1.5升的其他载人车辆	3%	
		其他型1.5升<排气量≤2升的其他载人车辆	5%	
		其他型2升<排气量≤2.5升的其他载人车辆	9%	
		其他型2.5升<排气量≤3升的其他载人车辆	12%	
		其他型3升<排气量≤4升的其他载人车辆	15%	
		其他型4升<排气量的其他载人车辆	20%	
		电动汽车和其他无法区分排汽量的载人车辆	0	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
	87111000	排汽量≤50 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
	87112010	50 毫升＜排汽量≤100 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
	87112020	100 毫升＜排汽量≤125 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
	87112030	125 毫升＜排汽量≤150 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
	87112040	150 毫升＜排汽量≤200 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
	87112050	200 毫升＜排汽量≤250 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
	87113010	250 毫升＜排汽量≤400 毫升摩托车及脚踏两用车	10%	
	87113020	400 毫升＜排汽量≤500 毫升摩托车及脚踏两用车	10%	
	87114000	500 毫升＜排汽量≤800 毫升摩托车及脚踏两用车	10%	
	87115000	排汽量＞800 毫升摩托车及脚踏两用车	10%	
	87119010	电动摩托车及脚踏两用车	0	
	87119090	排汽量≤250 毫升摩托车及脚踏两用车	3%	
		排汽量＞250 毫升摩托车及脚踏两用车	10%	
		其他无法区分排汽量的摩托车及脚踏两用车	3%	
ex	89039100	机动帆船	10%	长度大于 8 米小于 90 米
ex	89039200	汽艇	10%	
ex	89039900	娱乐或运动用其他机动船舶或快艇	10%	

续表

	税则号列	商品名称	税率	备注
ex	91011100	机械指示式的贵金属电子手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91011200	光电显示式的贵金属电子手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91011900	其他贵金属电子手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91012100	自动上弦的贵金属机械手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91012900	非自动上弦贵金属机械手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91021100	机械指示式的其他电子手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91021200	光电显示式的其他电子手表，进口－完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91021900	其他电子手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91022100	其他自动上弦的机械手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
ex	91022900	其他非自动上弦的机械手表，进口完税价格≥10 000 元人民币/块	20%	
	95063100	全套高尔夫球棍	10%	
	95063200	高尔夫球	10%	

注：表中“ex”标识表示非全税目商品

4.4 消费税的计税依据

1. 从价定率征收消费税

实行从价定率征收的消费税的计税依据是应税消费品的销售额。

（1）企业销售应税消费品

企业销售应税消费品，应按其实际销售额计算纳税。这里所说的销售额是指纳税人销售应税消费品向购买方所收取的全部价款和价外费用，但不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，在计算消费税时，应当换算为不含增值税税款的销售额。其换算公式为：

应税消费品的销售额 = 含增值税的销售额 ÷（1 + 增值税税率或征收率）

上面所说的“价外费用”，是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金（延期付款利息）、手续费、包装费、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列款项不包括在内：

- 承运部门的运费发票开具给购货方的。
- 纳税人将该项发票转交给购货方的。

其他价外费用，无论是否属于纳税人的收入，均应并入销售额计算征税。

实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的和已收取一年以上的押金，应并入应税消费品的

销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税。

对既作价随同应税消费品销售，又另外收取押金的包装物押金，凡纳税人在规定的期限内不予退还的，均应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税。

纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售额征收消费税。

按规定，下列应税消费品准予从应纳消费税税额中扣除外购原料已缴的消费税税款：

- 外购已税烟丝生产的卷烟。
- 外购已税化妆品生产的化妆品。
- 外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- 外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火。
- 外购已税汽车轮胎（内胎或外胎）连续生产汽车轮胎。
- 用外购已税摩托车连续生产摩托车。

按照规定，下列应税消费品准予从消费税应纳税额中扣除原料已纳消费税税款：

- 以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。
- 以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品。
- 以委托加工收回的已税珠宝石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- 以委托加工收回已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。
- 以委托加工收回的已税汽车轮胎生产的汽车轮胎。
- 以委托加工收回的已税摩托车生产的摩托车。
- 以外购或委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。
- 以外购或委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。
- 以外购或委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

- 以外购或委托加工收回的已税石脑油为原料生产的应税消费品。
- 以外购或委托加工收回的已税润滑油为原料生产的润滑油。

其中已纳消费税税款是指委托加工的应税消费品由受托方代收代缴的消费税。

此外，纳税人销售的应税消费品，如果是以外汇结算销售价款的，可以按照结算的当天或者当月1日的国家外汇牌价（原则上为中间价）折合成人民币计算应纳税额，纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后一年内不得变更。

（2）企业自产自用应税消费品

自产自用应税消费品是指纳税人生产应税消费品后，不是直接用于向外销售，而是用于连续生产应税消费品，或者用于投资、职工福利、在建工程等。纳税人自产自用应税消费品可以分为两种情况，一种是用于连续生产应税消费品，二是用于其他方面。

①所谓用于连续生产应税消费品，是指将已经生产的应税消费品作为原材料，生产最终用于销售的应税消费品。比如，卷烟厂生产的烟丝，不直接用于销售，而是继续用于生产卷烟。按照规定，纳税人生产的应税消费品用于连续生产应税消费品的，不征收消费税。这样，卷烟厂生产的烟丝，如果不是用于销售，而是用于连续生产卷烟，则不必对烟丝征收消费税，只对卷烟征收消费税。

②所谓用于其他方面，是指纳税人将生产的应税消费品不直接用于销售，而是用于生产非应税消费品或者用于在建工程、内部使用、提供劳务、对外投资、赠送、广告、赞助、职工福利、奖励等。按照规定，企业将生产的应税消费品用于其他方面的，视同对外销售，应当征收消费税。

纳税人自产自用的应税消费品，属于前述“用于其他方面”按规定应当纳税的，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。

这里所说的“同类消费品的销售价格”是指纳税人或代收代缴义务人当月销售同类消费品的销售价格；如果当月同类各期销售价格高低

不同，应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一者，不得列入加权平均计算：

- 销售价格明显偏低又无正当理由的。
- 无销售价格的。

如果当月无销售或当月末完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。

如果没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为：

组成计税价格 =（成本 + 利润）÷（1 - 消费税税率）

公式中的“成本”是指应税消费品的产品生产成本；其中的“利润”，是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。应税消费品全国平均成本利润率由国家税务总局确定。

国家税务总局发布的国税发［1993］156 号文件规定，根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第十七条的规定，应税消费品全国平均成本利润率规定如下：

- 甲类卷烟 10%。
- 乙类卷烟 5%。
- 雪茄烟 5%。
- 烟丝 5%。
- 粮食白酒 10%。
- 薯类白酒 5%。
- 其他酒 5%。
- 酒精 5%。
- 化妆品 5%。
- 护肤护发品 5%。（已取消）
- 鞭炮、焰火 5%。
- 贵重首饰及珠宝玉石 6%。
- 汽车轮胎 5%。

- 摩托车6%。
- 小轿车8%。
- 越野车6%。
- 小客车5%。

财政部、国家税务总局2006年又发布了财税［2006］33号文件，其中规定了新增和调整税目的全国平均成本利润率：

- 高尔夫球及球具为10%。
- 高档手表为20%。
- 游艇为10%。
- 木制一次性筷子为5%。
- 实木地板为5%。
- 乘用车为8%。
- 中轻型商用客车为5%。

纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

（3）委托加工的应税消费品

委托加工的应税消费品，按照受托方同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

组成计税价格的计算公式为：

组成计税价格 =（材料成本 + 加工费）÷（1 - 消费税税率）

该公式中的“材料成本”，是指委托方所提供加工材料的实际成本。

委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同上如实注明（或以其他方式提供）材料成本，凡未提供材料成本的，受托方所在地主管税务机关有权核定其材料成本。

该公式中的“加工费”，是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用（包括代垫辅助材料的实际成本）。

消费者个人委托加工的金银首饰及珠宝玉石，按加工费征收消费税。

根据消费税暂行条例的规定，委托加工应税消费品，应由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。但是，据调查，目前有相当一部分受托加工应税消费品的企业未履行代扣代缴义务，造成了税款的严重流失。为加强委托加工应税消费品的征收管理，国家税务总局决定："如果在检查时，收回的应税消费品已经直接销售的，按销售额计税；收回的应税消费品尚未销售或不能直接销售的（如收回后用于连续生产等），按组成计税价格计税。"

（4）进口的应税消费品

进口的实行从价定率办法征收消费税的应税消费品，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式为：

组成计税价格 =（关税完税价格 + 关税）÷（1 - 消费税税率）

该公式中的关税完税价格，是指海关核定的关税完税价格。

此外，税法规定，如果纳税人应税消费品的计税价格明显偏低又无正当理由的，由主管税务机关核定其计税价格。应税消费品的计税价格的核定权限具体规定如下：

- 甲类卷烟和粮食白酒的计税价格由国家税务总局核定。
- 其他应税消费品的计税价格由国家税务总局所属税务分局核定。
- 进口的应税消费品的计税价格由海关核定。

2. 从量定额征收消费税

实行从量定额征收办法的消费税的计税依据是应税消费品数量。这里所说的"应税消费品数量"为：

①销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量。

②自产自用的应税消费品，为应税消费品的移送使用数量。

③委托加工的应税消费品，为纳税人收回的应税消费品数量。

④进口的应税消费品，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

按规定，应税消费品计量单位的换算标准规定如下：

①啤酒 1 吨 =988 升，每吨税额为 220 元。

②黄酒 1 吨 =962 升，每吨税额为 240 元。

③汽油 1 吨 =1 388 升，每升税额为 0.2 元。

④柴油 1 吨 =1 176 升，每升税额为 0.1 元。

⑤石脑油 1 吨 =1 385 升，每升税额为 0.2 元（暂按 30% 征收）。

⑥溶剂油 1 吨 =1 282 升，每升税额为 0.2 元（暂按 30% 征收）。

⑦润滑油 1 吨 =1 126 升，每升税额为 0.2 元（暂按 30% 征收）。

⑧燃料油 1 吨 =1 015 升，每升税额为 0.1 元（暂按 30% 征收）。

⑨航空煤油 1 吨 =1 246 升，每升税额为 0.1 元（暂免）。

3. 卷烟的计税依据

按照规定，卷烟消费税采用从量定额和从价定率相结合的复合计税方法。其计税依据是：

（1）生产销售卷烟

①从量定额计税办法的计税依据为卷烟的实际销售数量。

②从价定率计税办法的计税依据为卷烟的调拨价格或者核定价格。

• 调拨价格是卷烟生产企业通过卷烟交易市场与购货方签订的卷烟交易价格。调拨价格由国家税务总局按照中国烟草交易中心（以下简称交易中心）和各省烟草交易（定货）会（以下简称交易会）2000 年各牌号、规格卷烟的调拨价格确定，并作为卷烟计税价格对外公布。

• 核定价格是指不进入交易中心和交易会交易、没有调拨价格的卷烟，应由税务机关按零售价倒算一定比例的办法核定计税价格。核定价格的计算公式：

某牌号规格卷烟核定价格 = 该牌号规格卷烟市场零售价格 ÷（1 +35%）

消费税计税价格按照卷烟零售价格扣除卷烟流通环节的平均费用和利润核定。卷烟流通环节的平均费用率和平均利润率暂定为 45%。消费税计税价格的核定公式为：

某牌号、规格卷烟消费税计税价格 = 零售价格 ÷（1 +45%）

2000 年 11 月以后生产销售的新牌号、规格卷烟，暂按生产企业自

定的调拨价格征收消费税。新牌号、规格卷烟的概念界定、计税价格管理办法由国家税务总局或财政部另行制定。

●计税价格和核定价格确定以后，执行计税价格的卷烟，国家每年根据卷烟实际交易价格的情况，对个别市场交易价格变动较大的卷烟，以交易中心或者交易会的调拨价格为基础，对其计税价格进行适当调整。执行核定价格的卷烟，由税务机关按照零售价格变动情况进行调整。

●实际销售价格高于计税价格和核定价格的卷烟，按实际销售价格征收消费税；实际销售价格低于计税价格和核定价格的卷烟，按计税价格或核定价格征收消费税。

●非标准条包装卷烟应当折算成标准条包装卷烟的数量，依其实际销售收入计算确定其折算成标准条包装后的实际价格，并确定适用的比例税率。折算的实际销售价格高于计税价格的，应按照折算的实际销售价格确定适用比例税率；折算的实际销售价格低于计税价格的，应按照同牌号规格标准条包装卷烟的计税价格和适用税率征税。

非标准条包装卷烟是指每条包装多于或者少于200支的条包装卷烟。

（2）进口卷烟、委托加工卷烟和自产自用卷烟

进口卷烟、委托加工卷烟和自产自用卷烟从量定额计税的依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回数量、移送使用数量；从价定率计税的计税依据按《中华人民共和国消费税暂行条例》及其有关的规定执行。

（3）卷烟计税价格信息采集办法

卷烟价格信息采集范围为卷烟生产企业生产销售的所有牌号、规格卷烟。卷烟价格信息采集的内容包括：调拨价格、消费税计税价格、销售价格、核定价格、零售价格及其他相关信息。

①卷烟零售价格采集标准。条装卷烟（200支）采集标准。零售单位销售的条装卷烟可按以下标准采集价格：

- 25×（64+20）毫米全包装
- 25×（64+20）毫米硬条玻璃纸小盒硬盒翻
- 盖玻璃纸拉线（以下简称“硬盒翻盖”）
- 25×（69+25）毫米全包装
- 25×（69+25）毫米硬盒翻盖
- 25×（72.5+27.5）毫米全包装
- 25×（72.5+27.5）毫米硬盒翻盖
- 25×64 毫米全包装

（没有过滤嘴的光支烟）

零售单位零售的除上述标准外的其他包装类型卷烟，按条装卷烟（200 支）折合零售价格。

零售价格按照所有零售价格信息采集点在价格采集期内零售的该牌号卷烟的数量、销售额进行加权平均计算。其计算公式为：

$$\text{某牌号、规格卷烟零售价格} = \frac{\sum \text{该牌号卷烟在各信息采集点的销售额}}{\sum \text{该牌号卷烟在各信息采集点的销售数量}}$$

②价格信息的采集期间。

- 价格信息采集期间为一个会计年度，即从每年的 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。
- 新牌号、新规格卷烟价格信息的采集期间为该牌号、规格卷烟投放市场次月起连续 12 个月。
- 已经国家税务总局核定计税价格、但市场交易价格发生变化需要重新调整计税价格的卷烟，价格信息的采集期间为 6 个月。即该牌号、规格卷烟从零售价格下降当月起的连续 6 个月。

③价格信息采集所用表格。卷烟生产企业所在地主管国家税务局需要填写以下表格，并在规定的报送时限内上报省国家税务局。具体报送时间、程序、方式由各省国家税务局自行制定。

表 4-4　　卷烟生产企业经济指标调查表

所属时间：　　年　月

企业名称：　　填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	调拨价格	消费税计税价格	核定计税价格	销售价格	消费税适用税率	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

说明：

1. 本表由卷烟生产企业所在地国家税务局负责填写。本表所属时间为每 1 会计年度 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

2. 本表第 1 栏“卷烟牌号”为生产企业生产的所有卷烟牌号。已有消费税计税价格但已停产卷烟、新牌号、新规格卷烟、交易价格变动牌号卷烟在备注栏说明。

3. 本表第 2 栏“烟支包装规格”为生产企业生产的所有包装规格卷烟。

4. 本表第 3、4 栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。

5. 本表第 5 栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟销售额，计量单位为“元”。

6. 本表第 6 栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200 支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

7. 本表第 7 栏“消费税计税价格”为已经国家税务总局公布的卷烟消费税计税价

格，计量单位为“元/条（200支）”。

8. 本表第8栏“核定计税价格”为不进入中国烟草交易中心和省烟草交易（定货）会交易，由税务机关核定的卷烟价格。计量单位为“元/条（200支）”。

9. 本表第9栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。

10. 本表第10栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟申报消费税时适用的比例税率。

11. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送省国家税务局。

表4-5　　卷烟生产企业经济指标调查表（新牌号、新规格）

所属时间：　　年　月

企业名称：　　填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销售	销售额	调拨价格	销售价格	消费税适用税率	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9

说明：

1. 本表由卷烟生产企业所在地国家税务局负责填写。本表所属时间为新牌号、新规格卷烟投放市场的次月起至第12个月止。

2. 第1栏“卷烟牌号”为生产企业生产的新牌号、新规格卷烟。

3. 本表第2栏“烟支包装规格”为生产企业生产的新牌号、新规格卷烟的烟支包装规格。

4. 本表第3、4栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。

5. 本表第5栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟销售额，计量单位为“元”。

6. 本表第6栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业新牌号、新规格卷烟投放市场后最后一次通过交易市场与购货方签订的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

7. 本表第8栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。

8. 本表第9栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟申报消费税时适用的比例税率。

9. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送省国家税务局。

表4-6　　卷烟生产企业经济指标调查表（交易价格变动牌号）

所属时间：　　年　月

企业名称：　　填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	调拨价格（变动前）	调拨价格（变动后）	消费税计税价格	销售价格	消费税适用税率	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

说明：

1. 本表由卷烟生产企业所在地国家税务局负责填写。本表所属时间为零售价格下降当月起的连续6个月。

2. 第1栏“卷烟牌号”为生产企业生产的交易价格变动牌号卷烟。

3. 本表第2栏“烟支包装规格”为生产企业生产的交易价格变动牌号卷烟的烟支包装规格。

4. 本表第3、4栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。

5. 本表第5栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟销售额，计量单位为“元”。

6. 本表第6栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的变动前的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

7. 本表第7栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的变动后的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

8. 本表第8栏“消费税计税价格”为已经国家税务总局公布的卷烟消费税计税价格，计量单位为“元/条（200支）”。

9. 本表第9栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。

10. 本表第10栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟申报消费税时适用的比例税率。

11. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送省国家税务局。

表 4－7　　卷烟生产企业经济指标调查汇总表

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	调拨价格	消费税计税价格	核定计税价格	销售价格	消费税适用税率	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

说明：

1. 本表是表 4－4 所有单项指标数字的汇总表。由省国家税务局负责填写。本表所属时间为每 1 会计年度 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

2. 本表第 1 栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第 2 栏“卷烟牌号”为生产企业生产的所有卷烟牌号。已有消费税计税价格但已停产卷烟、新牌号、新规格卷烟、交易价格变动牌号卷烟在备注栏说明。

4. 本表第 3 栏“烟支包装规格”为生产企业生产的所有包装规格卷烟。

5. 本表第 4、5 栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。

6. 本表第 6 栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟销售额，计量单位为“元”。

7. 本表第 7 栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200 支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

8. 本表第8栏“消费税计税价格”为已经国家税务总局公布的卷烟消费税计税价格，计量单位为“元/条（200支）”。

9. 本表第9栏“核定计税价格”为不进入中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会交易，由税务机关核定的卷烟价格。

10. 本表第10栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。

11. 本表第11栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟申报消费税时适用的比例税率。

12. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

表4-8　　卷烟生产企业经济指标调查汇总表（新牌号、新规格）

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	调拨价格	销售价格	消费税适用税率	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

说明：

1. 本表是表4-5所有单项指标数字的汇总表。由省国家税务局负责填写。本表所属时间为新牌号、新规格卷烟投放市场的次月起至第12个月止。

2. 本表第1栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第2栏“卷烟牌号”为生产企业生产的新牌号、新规格卷烟。

4. 本表第3栏“烟支包装规格”为生产企业生产的新牌号、新规格卷烟的烟支包

装规格。

5. 本表第4、5栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。

6. 本表第6栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟销售额，计量单位为“元”。

7本表第7栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业新牌号、新规格卷烟投放市场后最后一次通过交易市场与购货方签订的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

8. 本表第8栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。

9. 本表第9栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟申报消费税时适用的比例税率。

10. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

表4-9　卷烟生产企业经济指标调查汇总表（交易价格变动牌号）

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	调拨价格（变动前）	调拨价格（变动后）	消费税计税价格	销售价格	消费税适用税率	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

说明：

1. 本表是表4－6所有单项指标数字的汇总表。由省国家税务局负责填写。本表所属时间为零售价格下降当月起的连续6个月。

2. 本表第1栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第2栏“卷烟牌号”为生产企业生产的交易价格变动牌号卷烟。

4. 本表第3栏“烟支包装规格”为生产企业生产的交易价格变动牌号卷烟的烟支包装规格。

5. 本表第4、5栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。

6. 本表第6栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟销售额，计量单位为“元”。

7. 本表第7栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的变动前的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

8. 本表第8栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的变动后的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

9. 本表第9栏“消费税计税价格”为已经国家税务总局公布的卷烟消费税计税价格，计量单位为“元/条（200支）”。

10. 本表第10栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。

11. 本表第11栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟申报消费税时适用的比例税率。

12. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

表 4－10　　零售单位价格信息采集表

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	销量	销售额	零售价格	备注
1	2	3	4	5	6	7

说明：

1. 本表由卷烟生产企业所在地国家税务局、省国家税务局或省会城市国家税务局分别填写。本表所属时间为每 1 会计年度 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

2. 本表第 1 栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第 2 栏“卷烟牌号”为零售单位销售的所有卷烟牌号。

4. 本表第 3 栏“烟支包装规格”为零售单位销售的所有包装规格卷烟。

5. 本表第 4 栏“销量”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟数量，计量单位为“条（200 支）”。

6. 本表第 5 栏“销售额”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟取得的销售收入（含增值税），计量单位为“元”。

7. 本表第 6 栏“零售价格”为零售单位销售该牌号规格卷烟的加权平均价格（含增值税），计量单位为“元/条（200 支）”。

8. 本表一式 2 份。一份由填报单位留存；一份报送上级国家税务局。

表 4－11　　零售单位价格信息采集汇总表

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	销量	销售额	零售价格	零售单位户数	备注
1	2	3	4	5	6	7	8

说明：

1. 本表是表 4－10 所有单项指标数字的汇总表。由卷烟生产企业所在地国家税务局、省国家税务局或省会城市国家税务局分别填写。本表所属时间为每 1 会计年度 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

2. 本表第 1 栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第 2 栏“卷烟牌号”为零售单位销售的所有卷烟牌号。

4. 本表第 3 栏“烟支包装规格”为零售单位销售的所有包装规格卷烟。

5. 本表第 4 栏“销量”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟数量，计量单位为“条（200 支）”。

6. 本表第 5 栏“销售额”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟取得的销售收入（含增值税），计量单位为“元”。

7. 本表第 6 栏“零售价格”为所有作为价格信息采集点的零售单位零售该牌号规格卷烟的加权平均价格（含增值税），计量单位为“元/条（200 支）”。

8. 本表第 7 栏“零售单位户数”为选择的零售单位采集点的总户数。

9. 本表一式 2 份。一份由填报单位留存；一份报送上级国家税务局。

表 4－12　　零售单位价格信息采集汇总表（新牌号、新规格）

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	销量	销售额	零售价格	零售单位户数	备注
1	2	3	4	5	6	7	8

说明：

1. 本表由省国家税务局负责填写。本表所属时间为新牌号、新规格卷烟投放市场的次月起至第 12 个月止。

2. 本表第 1 栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第 2 栏“卷烟牌号”为零售单位销售的新牌号、新规格卷烟牌号。

4. 本表第 3 栏“烟支包装规格”为零售单位销售的新牌号、新规格卷烟烟支包装规格。

5. 本表第 4 栏“销量”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟数量，计量单位为“条（200 支）”。

6. 本表第 5 栏“销售额”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟取得的销售收入（含增值税），计量单位为“元”。

7. 本表第 6 栏“零售价格”为所有作为价格信息采集点的零售单位零售该牌号规格卷烟的加权平均价格（含增值税），计量单位为“元/条（200 支）”。

8. 本表第 7 栏“零售单位户数”为选择的零售单位采集点的总户数。

9. 本表一式 2 份。一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

表4-13 零售单位价格信息采集汇总表（交易价格变动牌号）

所属时间： 年 月

填报单位： 计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	销量	销售额	零售价格	零售单位户数	备注
1	2	3	4	5	6	7	8

说明：

1. 本表由省国家税务局负责填写。本表所属时间为零售价格下降当月起的连续6个月。

2. 本表第1栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。

3. 本表第2栏“卷烟牌号”为零售单位销售的交易价格变动卷烟牌号。

4. 本表第3栏“烟支包装规格”为零售单位销售的交易价格变动牌号卷烟烟支包装规格。

5. 本表第4栏“销量”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟数量，计量单位为“条”。

6. 本表第5栏“销售额”为零售单位在价格信息采集期内销售该牌号规格卷烟取得的销售收入（含增值税），计量单位为“元”。

7. 本表第6栏“零售价格”为所有作为价格信息采集点的零售单位零售该牌号规格卷烟的加权平均价格（含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。

8. 本表第7栏“零售单位户数”为选择的零售单位采集点的总户数。

9. 本表一式2份。一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

表 4－14　　新牌号、新规格卷烟消费税计税价格申请表

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	消费税适用税率	调拨价格	销售价格	零售价格	厂零差率%	建议消费税计税价格	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

说明：

1. 本表由省国家税务局负责填写。本表所属时间为新牌号、新规格卷烟投放市场的次月起至第 12 个月止。

2. 本表第 1 栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。内容同表 4－8 第 1 栏。

3. 本表第 2 栏“卷烟牌号”为卷烟生产企业生产的新牌号、新规格卷烟名称。内容同表 4－8 第 2 栏。

4. 本表第 3 栏“烟支包装规格”为生产企业生产的新牌号、新规格卷烟的烟支包装规格。内容同表 4－8 第 3 栏。

5. 本表第 4、5 栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。内容同表 4－8 第 4、5 栏。

6. 本表第 6 栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟的销售额，计量单位为“元”。内容同表 4－8 第 6 栏。

7. 本表第 7 栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟计征消费税时所适用的比例税

率。内容同表4-8第9栏。

8. 本表第8栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业新牌号、新规格卷烟投放市场后最后一次通过交易市场与购货方签订的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。内容同表4-8第7栏。同一牌号、规格卷烟，中国烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

9. 本表第9栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。内容同表4-8第8栏。

10. 本表第10栏“零售价格”为所有作为价格信息采集点的零售单位零售该牌号、规格卷烟的加权平均零售价格（含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。

11. 本表第11栏“厂零差率”=（10栏-9栏）/9栏×100%

12. 本表第12栏“建议消费税计税价格”为省国家税务局要求核定的该牌号、规格卷烟消费税计税价格。

13. 本表一式2份，一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

表4-15　　交易价格变动牌号卷烟消费税计税价格申请表

所属时间：　　年　月

填报单位：　　计量单位：万支、元、元/条

企业名称	卷烟牌号	烟支包装规格	产量	销量	销售额	消费税适用税率	调拨价格（变动前）	调拨价格（变动后）	消费税计税价格	销售价格	零售价格	厂零差率%	建议消费税计税价格	备注
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

说明：

1. 本表由省国家税务局负责填写。本表所属时间为零售价格下降当月起的连续6个月。

2. 本表第1栏“企业名称”为卷烟生产企业名称。内容同表4-9第1栏。

3. 本表第2栏“卷烟牌号”为生产企业生产的交易价格变动牌号卷烟。内容同表4-9第2栏。

4. 本表第3栏“烟支包装规格”为生产企业生产的交易价格变动牌号卷烟的烟支包装规格。内容同表4-9第3栏。

5. 本表第4、5栏“产量、销量”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟产量、销量，计量单位为“万支”。内容同表4-9第4、5栏。

6. 本表第6栏“销售额”为价格信息采集期内该牌号、规格卷烟的销售额，计量单位为“元”。内容同表4-9第6栏。

7. 本表第7栏“消费税适用税率”为该牌号卷烟计征消费税时所适用的比例税率。内容同表4-9第11栏。

8. 本表第8栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的变动前的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条(200支)”。内容同表4-9第7栏。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

9. 本表第9栏“调拨价格”为价格信息采集期内卷烟生产企业通过交易市场与购货方在最后一次交易会签订的变动后的交易价格（不含增值税），计量单位为“元/条(200支)”。内容同表4-9第8栏。同一牌号、规格卷烟，中烟烟草交易中心和省烟草交易（定货）会签订的调拨价格不一致，省烟草交易（定货）会签订的调拨价格在备注栏填列。

10. 本表第10栏“消费税计税价格”为已经国家税务总局公布的卷烟消费税计税价格，计量单位为“元/条（200支）”。内容同表4-9第9栏。

11. 本表第11栏“销售价格”为生产企业实际销售该牌号卷烟价格，计量单位为“元/条（200支）”。内容同表4-8第8栏。

12. 本表第12栏“零售价格”为所有作为价格信息采集点的零售单位零售该牌号、规格卷烟的加权平均零售价格（含增值税），计量单位为“元/条（200支）”。

13. 本表第13栏“厂零差率” = （12栏-11栏）/11栏×100%

14. 本表第14栏“建议消费税计税价格”为省国家税务局要求核定的该牌号、规格卷烟消费税计税价格。

15. 本表一式2份，一份由填报单位留存；一份报送国家税务总局。

4. 粮食白酒、薯类白酒的计税依据

（1）生产销售粮食白酒、薯类白酒，从量定额计税办法的计税依据为粮食白酒、薯类白酒的实际销售数量。

（2）进口、委托加工、自产自用粮食白酒、薯类白酒，从量定额计税办法的计税依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回数量、移送使用数量。

（3）生产销售、进口、委托加工、自产自用粮食白酒、薯类白酒从价定率计税办法的计税依据按《中华人民共和国消费税暂行条例》及其有关规定执行。

5. 金银首饰的计税依据

纳税人销售金银首饰，其计税依据为不含增值税的销售额。如果纳税人销售金银首饰的销售额中未扣除增值税税款，在计算消费税时，应按以下公式换算为不含增值税税款的销售额：

$$\text{金银首饰的销售额} = \frac{\text{含增值税的销售额}}{(1 + \text{增值税税率或征收率})}$$

金银首饰连同包装物销售的，无论包装是否单独计价，也无论会计上如何核算，均应并入金银首饰的销售额，计征消费税。

带料加工的金银首饰，应按受托方销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税。没有同类金银首饰销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为：

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{金银首饰消费税税率}}$$

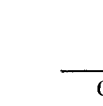
纳税人采用以旧换新（含翻新改制）方式销售的金银首饰，应按实际收取的不含增值税的全部价款确定计税依据征收消费税。

生产、批发、零售单位用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工

福利、奖励等方面的金银首饰，应按纳税人销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税；没有同类金银首饰销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为：

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{购进原价} \times (1 + \text{利润率})}{(1 - \text{金银首饰消费税税率})}$$

纳税人为生产企业时，公式中的“购进原价”为生产成本。公式中的“利润率”一律定为6%。



第5章 消费税的计算与会计处理

5.1 消费税的计算方法

消费税采用从价定率、从量定额和复合计税3种方法计算应纳税额。

1. 从价定率应纳税额的计算

采用从价定率方法计算应纳税额，其计算公式为：

应纳消费税额 = 销售额 × 适用税率

当应税消费品的适用税率已定时，应纳税额的计算是否正确，关键取决于销售额的确认。而销售额的确认又因销售额形成的方式不同而有所区别，现分述如下：

（1）销售自制应税消费品应纳税额的计算

①应税销售额的确认。纳税人对外销售其生产的应税消费品，应当以其销售额为依据计算纳税。这里的销售额包括向购货方收取的全部价款和价外费用，但不包括应向购货方收取的增值税税额。这里所说的价外费用与增值税规定的价外费用相同。

如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而采取价税合并形式收取货款的，在计算消费税额

时，应换算成不含增值税额之后再行计算，其换算公式为：

应税消费税的销售额 = 含增值税的销售额/（1 + 增值税税率或征收率）

对于应税销售额的确认还有一些特殊规定：

• 应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，也不论在合计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。

• 有些应税消费品可以按销售额扣除外购已税消费品买价后的余额作为计税价格计算缴纳消费税（所谓“外购已税消费品的买价”，是指购货发票上注明的销售额，不包括增值税税款）。例如，外购已税烟丝生产的烟；外购已税白酒和酒精生产的酒；外购已税化妆品生产的化妆品；外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火等。这项规定，体现了消费税税不重征的原则，避免了就流转额全额征税而出现的重复征税现象，是对传统流转税的一种改进。

• 纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售金额缴纳消费税。

• 纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和低偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

另外，纳税人销售的应税消费品，如果是以外汇计算销售额的，应当按外汇牌价折合成人民币计算应纳税额。

②应纳税额的计算。当纳税人当期销售额确认之后，即可按规定的计算公式计算应纳税额，现举例说明如下：

【例】某工厂销售应税消费品，取得销售收入 100 000 元，同时取得各种价外费用 10 000 元，该产品消费税税率为 15%，计算应纳消费税税额。

应纳消费税额 = 110 000 × 15% = 16 500（元）

【例】某工厂设有非独立核算的门市部对外零售自产的应税消费品，某月全部销售额为 58 500 元，其中所含增值税的税率为 17%，该

应税消费品的消费税税率为10%，计算应纳消费税额。

应税消费的不含税销售额=58 500÷（1+17%）=50 000（元）

应纳消费税额=50 000×10%=5 000（元）

【例】某企业向外商销售应税消费品一批，以美元结算，共收取15 000美元的销售收入，当月1日美元与人民币汇率（中间价）为1:8.6。该消费品的消费税税率为30%，计算应纳消费税税额。

按人民币计算的销售额=8.6×15 000=129 000（元）

应纳消费税额=129 000×30%=38 700（元）

【例】某企业将自产应税消费品30 000元（按最高销售价格计算），用于抵偿前欠某公司的材料款10 000元，同时换取同种材料20 000元。该消费品的消费税税率为10%，计算应纳消费税税额。

应纳消费税额=30 000×10%=3 000（元）

【例】某工厂以一批外购已税消费品为原料，继续加工成应税消费品后出售，取得销售收入60 000元，应税消费品适用的税率为40%，外购已税消费品的买价（不含增值税）为25 000元，计算应纳消费税税额。

应税销售收入额=60 000-25 000=35 000（元）

应纳消费税额=35 000×40%=14 000（元）

（2）自产自用应税消费品应纳税额的计算

纳税人自产自用应税消费品分为两种情况：一种是用于连续生产，继续加工成应税消费品。例如，以自产的烟丝继续加工成卷烟，只需就最终产品卷烟缴纳消费税，而作为中间产品的烟丝则不需缴税。另一种则是将自产应税消费品用于除生产以外的其他方面，这种情况就应在自产应税消费品移送使用时计算缴纳消费税。计税时，应以纳税人生产的同类消费品的销售价格为计税依据，如果没有同类消费品销售价格的，可按组成计税价格计算纳税。

【例】某工厂在节日期间将本厂自制的一批应税消费品作为福利发给职工，按同类消费品当月销售价格计算，该批应税消费品的销售收入

额应为40 000元，适用税率为15%，计算应纳消费税税额。

应纳消费税额=40 000×15%=6 000（元）

【例】某企业为开拓市场，将研制开发的应税消费品新品种作为样品投放展销会，以扩大产品广告宣传的影响。该产品没有同类消费品的销售价格，其生产成本为75 000元，平均成本利润率为5%，消费税适用税率为10%，计算应纳消费税税额。

组成计税价格=（75 000+75 000×5%）÷（1-10%）=87 500（元）

应纳消费税额=87 500×10%=8 750（元）

（3）委托加工应税消费品应纳税额的计算

纳税人委托加工的应税消费品，由受托方于纳税提货时，代收代缴消费税，受托方应当按照同类消费品的销售价格计算纳税，如果没有同类消费品销售价格的，可以按照组成计税价格计算纳税。

【例】甲工厂委托乙工厂加工一批应税消费品，甲工厂提供的原材料成本为32 000元，乙工厂代垫辅助材料的成本为2 000元，收取加工费8 000元，该应税消费品适用税率为30%。受托的乙工厂没有同类消费品的销售价格。计算受托方应代收代缴的消费税税额。

组成计税价格=（32 000+2 000+8 000）÷（1-30%）=60 000（元）

应纳消费税额=60 000×30%=18 000（元）

纳税人将委托加工的应税消费品收回后，如果直接进行出售的，无需再缴纳消费税；如果将其作为原材料用于连续生产应税消费品的，例如以委托加工收回的已税烟丝为原料生产卷烟；以委托加工的收回的已税酒和酒精为原料生产酒；在销售这些应税消费品时，可将委托加工应税消费品由受托方代收代缴的消费税从应纳消费税税额中予以扣除，从而避免重复缴纳消费税。

【例】如果上例中的甲工厂将委托加工的已税消费品用于连续生产成应税消费品（最终产品），然后进行销售，假设取得销售收入额

70 000元，适用税率为45%，其应纳消费税税额的计算如下：

应纳消费税额（最终产品）=70 000×45%=31 500（元）

扣除委托加工原材料的已交消费税后，实际应缴纳的消费税为：

实际应交消费税额=31 500-18 000=13 500（元）

（4）进口应税消费品应纳税额的计算

纳税人进口应税消费品，应当按照组成计税价格计算纳税。

【例】某进出口公司进口应税消费品一批，海关核定的关税完税价格为人民币500 000元，关税税额为600 000元，消费税适用税率为45%，计算其应纳消费额。

组成计税价格=（500 000+600 000）÷（1-45%）=2 000 000（元）

应纳消费税额=2 000 000×45%=900 000（元）

2. 从量定额应纳税额的计算

采用从量定额方法计算应纳税额，其计算公式为：

应纳消费税额=销售数量×单位税额

式中，“销售数量”指应税消费品的数量，具体为：销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量；自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用数量；委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品数量；进口应税消费品的，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

在按从量定额方法计算应纳税额时，如果应税消费品的计量单位与税目税率表中的计量单位不一致，需先进行计量单位的换算，然后据以计算应纳税额。

【例】某啤酒厂某月销售桶装啤酒1 000吨，每吨售价（不含增值税）3 500元，取得销售收入3 500 000元。由于该啤酒每吨出厂价格高于3 000元，其定额税率应为每吨250元，计算应纳消费税税额：

应纳消费税额=1 000×250=250 000（元）

【例】某进出口公司进口柴油，海关为其核定的征税数量为500吨，柴油定额税率为每升0.1元（柴油：1吨=1 176升）。计算应纳消

费税税额。

应纳消费税额 = 0.1 × 1 176 × 500 = 58 800（元）

3. 复合计税方法

对于卷烟和粮食白酒、薯类白酒采用从量定额和从价定率相结合的复合计税方法，其应纳税额为：

应纳税额 = 销售数量 × 定额税率 + 销售额 × 比例税率

凡在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口卷烟、粮食白酒、薯类白酒的单位和个人，都应当依照规定缴纳从量定额消费税和从价定率消费税。

【例】某粮食白酒生产企业（一般纳税人）200X 年 7 月份将新生产的粮食白酒 1 000 公斤用于招待客人，账面单位成本每公斤 10 元，该粮食白酒无同类售价，成本利润率为 10%，消费税税率为 20%，定额税率每市斤（500 毫升）0.5 元。试计算该笔业务应纳消费税及增值税销项税额。

根据财税［2001］84 号《关于调整酒类产品消费税政策的通知》的规定，从 2001 年 5 月 1 日起，凡在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口粮食白酒、薯类白酒的单位和个人，实行从量定额和从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法。该企业将自产白酒招待客人应按视同销售业务处理，由于无同类产品售价，因此应按组成计税价格计算。

消费税属于价内税，粮食白酒、薯类白酒实行复合计税办法后，其组成计税价中不但包括从价定率计征的消费税，还应包括从量定额计征的消费税。新的组成计税价格公式可以推导如下：

由于

组成计税价格 = 成本 + 利润 + 消费税

= 成本 ×（1 + 成本利润率）+ 组成计税价 × 消费税税率 + 销售数量 × 定额税率

因此有

组成计税价格 = [成本 × (1 + 成本利润率) + 销售数量 × 定额税率] ÷ (1 - 消费税税率)

所以,组成计税价 = [1 000 × 10 × (1 + 10%) + 1 000 × 2 × 0.5] ÷ (1 - 20%)

= 12 000 ÷ (1 - 20%) = 15 000(元)

应纳增值税 = 15 000 × 17% = 2 550(元)

应纳消费税 = 15 000 × 20% + 1 000 × 2 × 0.5 = 3 000 + 1 000

= 4 000(元)

5.2 消费税的会计处理

与增值税不同，消费税属于价内税，因而在会计处理上，消费税沿用了价内税的会计处理方式。由于消费税与增值税之间存在着税基一致和交叉征收的关系，因而消费税的会计处理与增值税的会计处理也存在着密切的关系，二者往往是同时进行的。

1. 消费税的计税凭证

缴纳消费税的消费品同时都要缴纳增值税，两种税都是以含消费税而不含增值税的销售额为计税依据的，因而可以将同一会计凭证同时作为两种税的计税凭证，即：一般情况下，以给购货方开具的增值税专用发票作为计税凭证；如果遇到按规定不得开具增值税专用发票的情况，则以其他普通发票作为计税凭证，但在计税时，先要进行价税分离处理。

2. 消费税的科目设置及账户结构

消费税的纳税人应在“应交税费”总账科目下，设置“应交消费税”明细税目。“应交税费——应交消费税”明细账户可采用三栏式结构，其贷方登记纳税人计算出的应交纳的消费税额；借方登记已交纳的消费税额；期末余额若在贷方，表示纳税人尚未交纳的税额；期末余额若在借方，表示纳税人多交应退或者可以抵扣的税额；期末余额若为零，则表示征纳双方结清了税款，既无欠交也无多交。

3. 消费税的账务处理举例

无论是采用从价定率法还是从量定额法，其账务处理是相同的。

（1）销售自制应税消费品的账务处理

纳税人在销售自制应税消费品时，应当按照应缴消费税额借记

“营业税金及附加”科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。同时还应作与销售收入和应缴增值税有关的账务处理。

【例】某工厂销售应税消费品一批，为购货方开具的增值税专用发票上注明“金额”为110 000元；增值税税率为17%；“税额”为18 700元，“价税合计”为128 700元。该产品消费税税率为15%，应纳消费税额为16 500元。购货方所付款项128 700元已存入银行。做会计分录为：

借：银行存款 128 700
　　贷：主营业务收入 110 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 18 700
借：营业税金及附加 16 500
　　贷：应交税费——应交消费税 16 500

【例】某工厂所设门市部某日对外零售应税消费品全部销售额为58 500元（含增值税）。增值税率为17%，应缴增值税8 500元，消费税率为10%，应缴消费税5 000元。销售收入已全部存入银行。做会计会录为：

借：银行存款 58 500
　　贷：主营业务收入 50 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 8 500
借：营业税金及附加 5 000
　　贷：应交税费——应交消费税 5 000

从以上两个例子可以看出，无论是在价税分离收款的条件下，还是在价税合并收款的条件下，记入“主营业务收入”科目的数额都只包含消费税，而不包含增值税。由于消费税是价内税，而增值税又是以含有消费税的产品销售收入额为计税依据的，因而增值税税额中有一部分就是以消费税税额为税基计算征收的。这种税上计税，重复计征的问题，只有当把消费税也改为价外税或在计税时先进行价税分离处理，以不含消费税的销售收入额为依据计算增值税才能得以解决。

（2）以应税消费品作为投资的账务处理

纳税人以应税消费品作为投资提供给其他单位或个体经营者的，其按规定应缴纳的消费税额，应计入长期投资总额，借记“长期股权投资”科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例】某工业企业将自产应税消费品提供给另一单位作为实物投资，为该单位开具专用发票，价款30 000元，增值税款5 100元，价税合计35 100元。消费税税率为5%，应纳消费税额为1 500元（30 000×5%）。如成本为20 000元，应做会计分录为：

借：长期股权投资——其他投资　　26 600

　贷：产成品　　20 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　5 100

　　——应交消费税　　1 500

（3）视同销售自制应税消费品应缴消费税的账务处理

纳税人以自制的应税消费品换取生产资料、消费资料或抵偿债务、支付代购手续费等，应视同销售进行会计处理，其按规定应缴纳的消费税额应借记“营业税金及附加”科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例】某企业将自制应税消费品10 000元用于抵偿前欠某公司的账款，该消费品的消费税税率为10%，应纳消费税额为1 000元。应作会计分录：

借：营业税金及附加　　1 000

　贷：应交税费——应交消费税　　1 000

（4）自产自用应税消费品应缴消费税的账务处理

纳税人将自制的应税消费品用于在建工程、非生产机构等其他方面的，其按规定应缴纳的消费税额应借记“固定资产”、“在建工程”、“营业外支出”、“销售费用”、“应付职工薪酬”等科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例】某工厂在节日期间将本厂自制应税消费品作为福利发放给职

工，按规定应缴纳消费税 6 800 元。应做会计分录为：

借：应付职工薪酬——职工福利　　6 800

　　贷：应交税费——应交消费税　　6 800

【例】某企业将应税消费品作为样品投放展销会，按规定应缴纳消费税 8 750 元。应做会计分录为：

借：销售费用　　8 750

　　贷：应交税费——应交消费税　　8 750

（5）应税消费品的包装物应缴消费税的账务处理

纳税人对随同应税消费品一同出售但单独计价的包装物，按规定应缴纳的消费税，应借记“其他业务成本”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。对逾期未退还的包装物押金，按规定应缴纳的消费税，应借记“其他业务成本”、“其他应付款”等科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。由于包装物押金涉及到包装物成本和净收入的结转以及计征增值税等核算内容，因而在作会计分录时，应当一并处理。

【例】某企业销售应税消费品一批，产品售价 60 000 元，随同产品出售但单独计价的包装物售价 6 000 元。该应税消费品适用的消费税税率为 20%，产品销售收入应缴纳的消费税额为 12 000 元；单独计价的包装物应缴纳的消费税额为 1 200 元，共计 13 200 元，应作会计分录为（收入与增值税的会计处理略）：

借：营业税金及附加　　12 000

　　其他业务成本　　1 200

　　贷：应交税费——应交消费税　　13 200

【例】某企业将逾期未还的包装物押金 4 400 元没收后进行转账处理，其中属于出租包装物的押金 2 400 元（其成本为 1 300 元）。没收押金应缴纳的增值税为 748 元（有关增值税及结转包装物成本和净收入的账务处理略）。没收押金适用的消费税税率为 5%，应缴纳的消费税额为 220 元（4 400 × 5%）。其中，应由出租包装物负担 120 元（2 400 ×

5%）；由出借包装物负担100元（2 000×5%）。应做会计分录：

借：其他业务成本　　120
　　营业税金及附加　　100
　　贷：应交税费——应交消费税　　220

（6）向税务机关交纳消费税款的账务处理

纳税人在发生了应税行为之后，已按规定计算了应缴消费税额，并记入了“应交税费——应交消费税”科目的贷方。在规定的纳税期限内，纳税人应主动向税务机关申报纳税，通过银行转账，结交税款，作会计分录时，按实际交纳的消费税额，借记“应交税费——应交消费税”科目；贷记“银行存款”科目，如果发生销货退回时，则作相反的会计分录。

【例】某企业期末“应交税费——应交消费税”账户贷方余额88 000元，通过银行转账，交清了全部消费税款，应做会计分录为：

借：应交税费——应交消费税　　88 000
　　贷：银行存款　　88 000

（7）委托加工应税消费品应缴消费税的账务处理

纳税人委托加工应税消费品，应缴纳消费税的，应于委托方提货时，由受托方代扣代缴税款。受托方按应扣税款金额借记“银行存款”、“应收账款”等科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。委托加工应税消费品收回后，直接用于销售的，委托方应将代扣代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本，借记“委托加工物资”、“生产成本”等科目；贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。委托加工的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品，按规定准予抵扣消费税额的，委托方就按代扣代缴的消费税款，借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

【例】甲工厂委托乙工厂加工一批应税消费品，受托方乙工厂在甲工厂提货时，按规定代扣了消费税款18 000元，并做如下会计分录：

借：银行存款　　18 000
　　贷：应交税费——应交消费税　　18 000

甲工厂将委托加工的已税消费品用于连续生产应税消费品（最终产品）后进行销售，取得收入额70 000元，适用消费税税率45%，最终产品应纳消费税额31 500元。作会计分录为：

抵扣委托加工代扣代缴消费税款时：

借：应交税费——应交消费税　　18 000
　　贷：银行存款　　18 000

计算最终产品应缴消费税款时：

借：营业税金及附加　　31 500
　　贷：应交税费——应交消费税　　31 500

（8）进口应税消费品应缴消费税的账务处理

纳税人进口应税消费品，应当缴纳消费税的，应凭海关提供的完税凭证中所列消费税额，将其计入该项消费品的成本，借记“固定资产”、“材料采购”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【例】某进口公司进口应税消费品一批，应缴纳消费税900 000元。作会计分录为：

借：材料采购　　900 000
　　贷：银行存款　　900 000

（9）出口应税消费品的账务处理

纳税人出口应税消费品如按规定不予免税或退税的（有些应税消费品被限制出口），应视同国内销售，按国内销售的有关规定进行账务处理。

对于生产企业通过外贸企业出口应税消费品，按规定实行先税后退方法（先按规定计算交纳税款，然后按一定程序退还所交税款）的，应分别不同情况进行账务处理。

生产企业通过外贸企业出口应税消费品有两种方式，一种是委托外贸企业代理出口，另一种是将应税消费品销售给外贸企业，由外贸企业自营

出口。这两种方式在应交消费税的账务处理上有所不同，现分述如下：

①委托外贸企业代理出口应税消费品的生产企业，应在计算消费税时，按应交消费税额借记“应收账款”科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。实际交纳消费税时，借记“应交税费——应交消费税”科目；贷记“银行存款”科目。应税消费品出口收到外贸企业退回的税金，借记“银行存款”科目；贷记“应收账款”科目。发生退关、退货而补交已退的消费税，作相反的会计分录。

代理出口应税消费品的外贸企业将应税消费品出口后，收到税务部门退回生产企业交纳的消费税时，借记“银行存款”科目；贷记“应付账款”科目，将此项税金退还生产企业时，借记“应付账款”科目；贷记“银行存款”科目。发生退关、退货而补交已退的消费税，借记“应收账款——应收生产企业消费税”科目；贷记“银行存款”科目。收到生产企业退还的税款，做相反的会计分录。

【例】某工厂委托一外贸企业代理出口一批应税消费品，按规定交纳了消费税额75 000元。应税消费品出口后，税务部门按规定办理了退税，该工厂收回所交全部税款。后来由于某种原因，一部分应税消费品被外方退货，该工厂按规定补交了25 000元消费税款。其账务处理顺序及会计分录如下：

工厂按规定计算应纳消费税额时：

借：应收账款　　75 000

　　贷：应交税费——应交消费税　　75 000

工厂实际交纳消费税额时：

借：应交税费——应交消费税　　75 000

　　贷：银行存款　　75 000

外贸企业代理出口应税消费品之后，收到税务机关退回的全部消费税款时：

借：银行存款　　75 000

　　货：应付账款　　75 000

外贸企业将全部退税款退还工厂时：

借：应付账款　　75 000

　　贷：银行存款　　75 000

工厂收到外贸企业退还的消费税款时：

借：银行存款　　75 000

　　贷：应收账款　　75 000

外方退货后，外贸企业补交已退的消费税款时：

借：应收账款——应收生产企业消费税　　25 000

　　贷：银行存款　　25 000

工厂归还外贸企业被交的消费税款时：

借：应收账款　　25 000

　　贷：银行存款　　25 000

外贸企业收到工厂归还的消费税款时：

借：银行存款　　25 000

　　贷：应收账款——应收生产企业消费税　　25 000

②生产企业将应税消费品销售给外贸企业，然后由外贸企业自营出口的，生产企业本身交纳的消费税，应当按照在国内销售应税消费品所交纳消费税的有关规定进行账务处理。

而自营出口应税消费品的外贸企业，则应在应税消费品报关出口后申请出口退税时，借记“应收出口退税”科目；贷记“主营业务成本”科目。实际收到出口应税消费品退回的税款时，借记“银行存款”科目；贷记“应收出口退税”科目。发生退关或退货而补交已退的消费税款时，作相反的会计分录。

第6章 消费税的纳税申报与征收管理

6.1 消费税的纳税申报

1. 纳税义务发生的时间

按照税法规定，消费税的纳税义务发生时间为：

（1）纳税人销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。具体可以分为：

①纳税人采取赊销和分期收款结算方式的，其纳税义务的发生时间，为销售合同规定的收款日期的当天。

②纳税人采取预收货款结算方式的，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品的当天。

③纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

④纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务的发生时间，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

（2）纳税人自产自用的应税消费品，用于生产非应税消费品的在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方式的，在移送环节纳税，其纳税

义务的发生时间为移送使用的当天。

（3）委托加工的应税消费品，由受托方向委托方交货时，代收代缴消费税款。其纳税义务的发生时间为纳税人提货的当天。

（4）纳税人进口的应税消费品，由报关进口者在报关进口时纳税。其纳税义务的发生时间，为报关进口的当天。

（5）金银、铂金、钻石饰品，其纳税义务发生时间为收讫销货款或取得索取销货款凭据的当天。

2. 纳税地点

（1）纳税人生产销售以及自产自用的应税消费品，除另有规定外，应在纳税人核算地主管税务机关申报缴纳消费税。

（2）纳税人委托个体经营者加工的应税消费品，应于收回后在委托方所在地缴纳消费税。

（3）纳税人到外县（市）销售或委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，在纳税人核算地或所在地缴纳消费税。

（4）纳税人的总机构与分支机构不在同一省（自治区、直辖市）的，应在生产应税消费品的分支机构所在地缴纳消费税。但经国家税务总局批准，纳税人与分支机构应纳消费税税款也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

（5）对纳税人的总机构与分支机构在同一省（自治区、直辖市）内，而不是同一县（市）的，如需改由总机构汇总在总机构所在地纳税的，需经国家税务总局所属分局批准。

（6）委托加工的应税消费品，由受托方向所在地主管税务机关缴纳税款。

（7）进口的应税消费品，由进口报关者向报关地海关缴纳消费税。

3. 申报纳税

（1）纳税申报的时间

依法已向国税机关办理税务登记的纳税人、扣缴义务人、委托代征

人，均应从办理税务登记的次月起向主管税务分局办理纳税申报。纳税人、扣缴义务人在规定期限内不能按时到税务机关申报的，可向主管税务分局提出书面申请，办理延期申报。经主管税务分局核准后，纳税人在核准的期限内申报。

（2）纳税申报的期限

消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、或者1个月。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。纳税人以1个月为一期纳税的，自期满之日起10日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或15日为一期纳税的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起10日内申报纳税并结清上月应纳税款。纳税申报期限的最后1日是法定休假日的，以休假日的次日为限期的最后1日；在期限内有连续3日以上法定休假日的，按休假日天数顺延。

（3）纳税申报的方式

①上门申报。纳税人、扣缴义务人、代征人应当在纳税申报期限内到主管国家税务机关办理纳税申报、代扣代缴、代收代缴税款或委托代征税款报告。

②邮寄申报。纳税人到主管国家税务机关办理纳税申报有困难的，经主管国家税务机关批准，也可以采取邮寄申报，以邮出地的邮戳日期为实际申报日期。

③电传申报。实行自核自缴，且有电传条件的纳税人，经主管国家税务机关批准，可以采取电传申报。

④现场申报。对临时取得应税收入以及在市场内从事经营的纳税个人，经主管国家税务机关批准，可以在经营现场口头向主管国家税务机关（人员）申报。

（4）纳税申报表的填写

纳税人在进行消费税纳税申报时，应自行填写《消费税纳税申报表》，见表6-1：

表 6-1　　消费税纳税申报表

填表日期：　　年　月　日

纳税编码

纳税人识别号

纳税人名称：　　地址：

税款所属期：　　年　月　日至　　年　月　日　　联系电话：

应税消费品名称	适用税目	应税销售额（数量）	适用税率（单位税额）	当期准予扣除外购应税消费品买价（数量）				外购应税消费品适用税率（数量）
				合计	期初库存外购应税消费品买价（数量）	当期购进外购应税消费品买价（数量）	期末库存外购应税消费品买价（数量）	
1	2	3	4	5=6+7-8	6	7	8	9
合计								

应纳消费税		当期准予扣除外购应税消费品已纳税款	当期准予扣除委托加工应税消费品已纳税款			
本期	累计		合计	期初库存委托加工应税消费品已纳税款	当期收回委托加工应税消费品已纳税款	期末库存委托加工应税消费品已纳税款
15=3×4-10 或 3×4-11 或 3×4-10-11	16	10=5×9 或 10=5×9（1-征减幅度）	11=12+13-14	12	13	14

已纳消费税		本期应补（退）税金额			
本期	累计	合计	上期结算税额	补交本年度欠税	补交以前年度欠税
17	18	19=15-26-27	20	21	22

续表

截止上年底累计欠税额		本年度新增欠税额		减免税额	预缴税额	多缴税额
		本期	累计			
23		24	25	26=3×4×征减幅度	27	28
如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏		如委托代理人填报，由代理人填写以下各栏			备注	
会计主管： （签章）	纳税人 （公章）	代理人名称		代理人（公章）		
		代理人地址				
		经办人		电话		
以下由税务机关填写						
收到申报表日期				接收人		

填表说明：

1. 表中2栏“适用税目”必须按照《中华人民共和国消费税暂行条例》规定的税目填写。

2. 第10栏，准予抵扣项目无减税优惠的按10=5×9的勾稽关系填报；准予抵扣项目有减税优惠的按10=5×9（1－减征幅度）的勾稽关系填报。目前准予抵扣且有减税优惠的项目为石脑油、润滑油，减征幅度为70%。

3. 第26栏，全额免税的应税消费品按“26=3×4”填报，减征税款的应税消费品按“26=3×4×减征幅度”填报，目前有减税优惠的项目为石脑油、润滑油，润滑油、燃料油减征幅度为70%。

4. 本表一式三份，区（分）局、计征局、纳税人各一份。

（5）其他表格的填写

①为了贯彻落实《财政部、国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》（财税［2006］33号，以下简称通知），规范征收管理，国家税务总局又发布了关于印发《调整和完善消费税政策征收管理规定》的通知（国税发［2006］49号），通知中规定：

在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口属于通知第一条、第四条征税范围的应税消费品的单位和个人，均应按规定到主管税务机关办理消费税纳税申报。

生产石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油的纳税人在办理纳税申报时还应提供《生产企业生产经营情况表》（见表6－2）和《生产企业产品销售明细表（油品）》（见表6－5）。

纳税人在办理纳税申报时，如需办理消费税税款抵扣手续，除应按有关规定提供纳税申报所需资料外，还应当提供以下资料：

● 外购应税消费品连续生产应税消费品的，提供外购应税消费品增值税专用发票（抵扣联）原件和复印件。

如果外购应税消费品的增值税专用发票属于汇总填开的，除提供增值税专用发票（抵扣联）原件和复印件外，还应提供随同增值税专用发票取得的由销售方开具并加盖财务专用章或发票专用章的销货清单原件和复印件。

● 委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品的，提供“代扣代收税款凭证”原件和复印件。

● 进口应税消费品连续生产应税消费品的，提供“海关进口消费税专用缴款书”原件和复印件。

主管税务机关在受理纳税申报后将以上原件退还纳税人，复印件留存。

表 6－2　　生产企业生产经营情况表

所属时期：　　年　月　　单位：吨、元

纳税人识别号																	
企业名称																	

外购或委托加工收回已税油品名称	当期准予扣除的外购或委托加工收回应税消费品已纳税款	外购或委托加工收回应税消费品已纳税款期初余额	当期外购或委托加工收回应税消费品已纳税款	外购或委托加工收回应税消费品已纳税款期末余额
1	2＝3＋4－5	3	4	5
石脑油				
润滑油				

油品生产、销售情况	本期期初库存数量	本期生产数量	本期销售数量			本期期末库存数量
			对外销售数量	自用数量	合计	
6	7	8	9	10	11	12＝7＋8－11
石脑油						
溶剂油						
润滑油						
燃料油						
航空煤油						

填表说明：

1. 本表由生产石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油的纳税人在办理纳税申报时提供。

2. “所属时期”指申报纳税期限。

3. 本表“纳税人识别号”栏，单位和个体工商户填写税务登记证件号码，个人填写身份证件号码。

4. 本表“企业名称”栏填写单位全称，不得填写简称。

5. 本表为 A4 纸横排。

②《汽油、柴油消费税管理办法（试行）》国税发［2005］133 号中规定，汽油、柴油消费税纳税人应按照征管法及其实施细则的有关规定办理税务登记，纳税人除依照有关规定提供相关资料外，还必须提供下列资料：

- 生产企业基本情况表（以下简称基本情况表，见表6-3）。
- 生产装置及工艺路线的简要说明。
- 企业生产的所有油品名称、产品标准及用途。
- 税务机关要求报送的其他资料。

汽油、柴油消费税纳税人应按照条例及其实施细则的规定办理消费税纳税申报。纳税人在办理消费税纳税申报时应填写《消费税纳税申报表》及附表并提供下列资料：

- 生产企业生产经营情况表（油品）（以下简称经营表，见表6-4）。
- 生产企业产品销售明细表（油品）（以下简称销售表，见表6-5）。
- 主管部门下达的月度生产计划。
- 企业根据生产计划制定的月份排产计划。
- 税务机关要求报送的其他资料。

表6-3　　生产企业基本情况表

所属年度：　　年　　计量单位：吨

纳税人识别号		
企业名称		
生产类型	□燃料油型　□燃料润滑油型　□燃料化工型　□燃料润滑油化工型	
原油类别及主要产地	原油类别	主要产地
	□石蜡基	
	□中间基	
	□石蜡…中间基	
	□环烷基	
	□其他	
原油加工能力原油及原料油加工量及收率	原油加工能力	吨
	原油及原料油加工量	吨
	综合商品率	%
	轻油收率	%

续表

| | | |

业按计划量填写。

9. 本表“综合商品率”指所属年度的综合商品率。新办企业按设计值填写。综合商品率 = 原油产品商品量 ÷ 原油及原料油加工量 × 100%

10. 本表“轻油收率”指所属年度轻油收率。新办企业按设计值填写。轻油收率 = 轻油产品产量 ÷ 原油及原料油加工量 × 100%

11. 本表“主要油品产量”指所属年度油品实际产量。新办企业填写计划产量。

12. 本表“其他原料油”为本企业生产的销售给其他企业作为其原料的油品。

13. 本表“储罐数量”指生产企业存储汽油的所有储罐数量、柴油的所有储罐数量、原油的所有储罐数量。

14. 本表“最大储油能力”指所有汽油储罐的储油能力合计数、所有柴油储罐的储油能力合计数、所有原油储罐的储油能力合计数。

15. 本表为 A4 竖式。

表 6 - 4　　生产企业生产经营情况表（油品）

所属时期：　　年　月　　计量单位：吨

<table>
<tr><td>纳税人识别号</td><td colspan="11"></td></tr>
<tr><td>企业名称</td><td colspan="11"></td></tr>
<tr><td>企业名称</td><td colspan="11"></td></tr>
<tr><td>- - - - -</td><td colspan="3">本期期初库存数量</td><td colspan="3">本期购入数量</td><td colspan="3">本期领用数量</td><td colspan="2">本期期末库存数量</td></tr>
<tr><td>原油</td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>外购原料油</td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td rowspan="2">汽油、柴油库存变动</td><td rowspan="2">本期期初库存数量</td><td rowspan="2">本期生产数量</td><td colspan="3">本期销售数量</td><td rowspan="2">损耗</td><td rowspan="2">本期期末库存数量</td></tr>
<tr><td>对外销售数量</td><td>自用数量</td><td>合计</td></tr>
<tr><td>汽油</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>柴油</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="12">本期其他油品产量</td></tr>
<tr><td>润滑油</td><td colspan="2">石脑油</td><td colspan="2">煤油</td><td colspan="2">溶剂油</td><td colspan="2">重油</td><td colspan="2">其他原料油</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td rowspan="2">主要收率</td><td colspan="2">本期综合商品率</td><td colspan="10"></td></tr>
<tr><td colspan="2">本期轻油收率</td><td colspan="10"></td></tr>
</table>

单位负责人：　　部门负责人：　　制表人：　　填表日期：　　年　月　日

填写说明：

1. 本表由纳税人在办理纳税申报时提供。

2. “所属时期”指申报纳税期限。

3. 本表“纳税人识别号”栏，单位填写组织机构代码，个人填写身份证件号码。

4. 本表“企业名称”栏填写单位全称，不得填写简称。

5. 在原油“类别”方格中划“√”，同时填写“产地”。国产原油填写具体产地名称，如：从大庆油田购进的石蜡基油，产地名称填写大庆。进口原油填写出口国别。

6. 本表“其他原料油”为本企业生产的销售给其他企业作为其原料的油品。

7. 本表“本期综合商品率”按下列公式计算的数值填写：

本期综合商品率 = 本期原油产品商品量 ÷ 原油及原料油加工量 × 100%。

8. 本表“本期轻油收率”按下列公式计算的数值填写：

本期轻油收率 = 本期轻油产品产量 ÷ 原油及原料油加工量 × 100%。

9. 本表为 A4 横式。

表 6-5　　生产企业产品销售明细表（油品）

所属时期：　　年　月　　单位：元、吨

纳税人识别号								
企业名称								
企业名称								
发票代码	发票号码	货物名称	开票日期	单价	销售数量	销售额	购货方纳税人名称	购货方纳税人识别号

单位负责人：　　部门负责人：　　制表人：　　填表日期：　　年　月　日

填表说明：

1. 本表由纳税人在办理纳税申报时提供。

2. 本表用于填报纳税人在申报所属期内在国内销售的所有油品的发票明细。

3. 本表“所属时期”指申报纳税期限。

4. 本表“纳税人识别号”栏，单位填写组织机构代码，个人填写身份证件号码。

5. 本表“企业名称”栏填写单位全称，不得填写简称。

6. 本表货物名称为申报所属期内销售货物发票上方注明的油品名称。

7. 本表为A4竖式。

③《国家税务总局关于加强机动车辆税收管理有关问题的通知》（国税发［2005］79号）规定，机动车辆的消费税纳税人在申报纳税时应填写以下表格（表6-6、表6-7、表6-8、表6-9、表6-10、表6-11、表6-12），并报送至主管税务机关或相关部门。

表6-6　　车辆识别代码清单

企业名称：　　纳税人识别号　　所属期限：　　年　月

序号	厂牌型号	车架号码或机动车辆识别代码

填表说明：

1. 本表“企业名称”和“纳税人识别号”为机动车辆生产企业名称和纳税人识别号。

2. 本表“所属期限”为申报当期，与申报表的所属期限一致。

3. 本表“序号”按自然码排序。

4. 本表“厂牌型号”、“车架号码或车辆识别代码”为车辆合格证上注明的“厂牌型号”、“车架号码或车辆识别代码”。车辆识别代码应填写完整的17位代码。

5. 本表由机动车辆生产企业以标准EXCEL文件电子信息形式提供，一车一码。

表6-7　　车辆购置税车辆识别代码清单

车辆购置税征收单位名称：　　所属期限：　　年　月

序号	车辆生产企业名称	厂牌型号	车架号码或机动车辆识别代码

填表说明：

1. 本表“车辆购置税征收单位名称”为征收单位所在地的国家税务局代码号后加“c1”（超过一个征收点，按顺序递增）。

2. 本表“所属期限”为当月信息。

3. 本表“序号”按自然码排序。

4. 本表“车辆生产企业名称”、“厂牌型号”、“车架号码或车辆识别代码”为车辆合格证上注明的“车辆生产企业名称”、“厂牌型号”、“车架号码或车辆识别代码”。车辆识别代码填写完整的17位代码。

5. 本表由车辆购置税征收单位提供。

表6-8　　机动车销售统一发票清单

企业名称：　　纳税人识别号：　　所属期限：　　年　月

序号	发票代码	发票号码	生产企业名称	厂牌型号	车架号码或机动车辆识别代码	价费合计金额
合计						

填表说明：

1. 本表“企业名称”和“纳税人识别号”为“机动车销售统一发票”机动车辆生产企业或经销企业名称和纳税人识别号。

2. 本表“所属期限”为申报当期，与申报表的所属期限一致。

3. 本表“序号”按自然码排序。

4. 本表“发票代码”为“机动车销售统一发票”右上角标明的第一行12位数字。

5. 本表“发票号码”为“机动车销售统一发票”右上角标明的第二行8位数字。

6. 本表“制造商名称”为机动车辆生产企业名称（全称）。

7. 本表“厂牌型号”、“车架号码或车辆识别代码”为车辆合格证上注明的“厂牌型号”、“车架号码或车辆识别代码”。车辆识别代码应填写完整的17位代码。

8. 本表“价费合计金额”为“机动车销售统一发票”上注明的“价费合计金额”。

表 6-9　　机动车销售统一发票领用存月报表

纳税人名称：　　纳税人识别号：

项目	期初库存		本期领购		本期开具		本期交回未开具数量		本期作废或遗失		期末库存	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
机动车销售统一发票	份数	起止号码	份数	起止号码	份数	起止号码	份数	起止号码	份数	起止号码	份数	起止号码

填表说明：

1. 本表为开具机动车销售统一发票的纳税人填写；

2. 本表“本期交回未开具数量”为税务机关本期收缴或缴销的发票；

3. 本表“本期作废或遗失”为本期作废和遗失的发票；

4. 本表“起止号码”为发票号码的起止号码。

表 6-10　　车辆购置税发票价格异常清单

车辆购置税征收单位名称：　　所属期限：　　年　月

序号	主管税务机关代码	纳税人识别号	发票代码	发票号码	车架号码或机动车辆识别代码	最低计税价格	价费合计金额

填表说明：

1. 本表“车辆购置税征收单位名称”为征收单位所在地的国家税务局代码号后加“c1”（超过一个征收点，按顺序递增）。

2. 本表“所属期限”为当月信息。

3. 本表“序号”按自然码排序。

4. 本表“主管税务机关代码”为“机动车销售统一发票”上加盖的车辆销售地主管税务机关代码。

5. 本表“纳税人识别号”为开具“机动车销售统一发票”的机动车辆生产、经销

企业的纳税人识别号。

6. 本表“发票代码”为“机动车销售统一发票”右上角标明的第一行12位数字。

7. 本表“发票号码”为“机动车销售统一发票”右上角标明的第二行8位数字。

8. 本表“车架号码或车辆识别代码”为车辆合格证上注明的“车架号码或车辆识别代码”。车辆识别代码应填写完整的17位代码。

9. 本表“最低计税价格”为国家税务总局核定的最低计税价格。

10. 本表“价费合计金额”为“机动车销售统一发票”上注明的“价费合计金额”。

表6-11　　机动车辆登记注册信息表

车辆购置税征收单位名称：　　所属期限：　　年　月

序号	车辆档案编号	纳税人姓名或单位名称	身份证号码或单位组织机构代码	地址	车辆牌号	机动车登记地	厂牌型号	发动机号码	车架号码/车辆识别代码	完税证明号码	上牌时间

填表说明：

1. 本表“车辆购置税征收单位名称”为征收单位所在地的国家税务局代码号后加“c1”（超过一个征收点，按顺序递增）。

2. 本表“所属期限”为当月信息。

3. 本表“序号”按自然码排序。

4. 本表“车辆档案编号”为机动车登记地公安机关车辆管理机构提供的“车辆档案编号”。

5. 本表“纳税人姓名或单位名称”为车主名称。

6. 本表“身份证号码或单位组织机构代码”为《组织机构代码证书》、《居民身份证》及其他身份证件的号码。

7. 本表“车辆牌号”为公安机关车辆管理机构核发的车辆牌照号。

8. 本表“机动车登记地”为公安机关车辆管理机构指定的车辆登记地。

9. 本表“厂牌型号”、“发动机号码”、“车架号码或车辆识别代码”为车辆合格证上注明的“厂牌型号”、“发动机号码”、“车架号码或车辆识别代码”。车辆识别代

码应填写完整的17位代码。

10. 本表“完税证明号码”为车辆购置税征收单位核发的车辆购置税完税证明号码。

11. 本表“上牌时间”为公安机关车辆管理机构核发的车辆牌照时间。

表6-12　　纳税人和车辆基础信息表

车辆购置税征收单位名称：　　所属期限：　　年　月

序号	纳税人姓名或单位名称	身份证号码或单位组织机构代码	地址	车辆牌号	机动车登记地	发动机号码	车架号码/车辆识别代码	联系电话

填表说明：

1. 本表“车辆购置税征收单位名称”为征收单位所在地的国家税务局代码号后加“c1”（超过一个征收点，按顺序递增）。

2. 本表“所属期限”为当月信息。

3. 本表“序号”按自然码排序。

4. 本表“纳税人姓名或单位名称”为车主名称。

5. 本表“身份证号码或单位组织机构代码”为《居民身份证》、《组织机构代码证书》及其他身份证件的号码。

6. 本表“车辆牌号”为公安机关车辆管理机构核发的车辆牌照号。

7. 本表“车辆类别”为车辆购置税征税范围车辆类别，即：汽车、摩托车、挂车、农用车、电车。

8. 本表“发动机号码”、“车架号码或车辆识别代码”为车辆合格证上注明的“厂牌型号”、“发动机号码”、“车架号码或车辆识别代码”。车辆识别代码应填写完整的17位代码。

6.2 税务登记

1. 办理税务登记的对象

（1）下列纳税人应当向国家税务机关申报办理税务登记：

①领取法人营业执照或者营业执照（以下统称营业执照），有缴纳增值税、消费税义务的国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、联营企业、外商投资企业、外国企业以及上述企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所。

②领取营业执照，有缴纳增值税、消费税义务的个体工商户。

③经有权机关批准从事生产、经营，有缴纳增值税、消费税义务的机关、团体、部队、学校以及其他事业单位。

④从事生产经营，按照有关规定不需要领取营业执照，有缴纳增值税、消费税义务的纳税人。

⑤实行承包、承租经营，有缴纳增值税、消费税义务的纳税人。

⑥有缴纳由国家税务机关负责征收管理的企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税义务的纳税人。

（2）下列纳税人可以不申报办理税务登记：

①偶尔取得应当缴纳增值税、消费税收入的纳税人。

②自产自销免税农、林、牧、水产品的农业生产者。

③县级以上国家税务机关规定不需要办理税务登记的其他纳税人。

2. 开业税务登记

（1）办理开业登记的时间：

①从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起30内，主动依法向国家税务机关申报办理登记。

②按照规定不需要领取营业执照的纳税人，应当自有关部门批准之日起30日内或者自发生纳税义务之日起30内，主动依法向主管国家税务机关申报办理税务登记。

（2）办理开业登记的地点

①纳税企业和事业单位向当地主管国家税务机关申报办理税务登记。

②纳税企业和事业单位跨县（市）、区设立的分支机构和从事生产经营的场所，除总机构向当地主管国家税务机关申报办理税务登记外，分支机构还应当向其所在地主管国家税务机关申报办理税务登记。

③有固定生产经营场所的个体工商业户向经营地主管国家税务机关申报办理税务登记；流动经营的个体工商户，向户籍所在地主管国家税务机关申报办理税务登记。

④对未领取营业执照从事承包、租赁经营的纳税人，向经营地主管国家税务机关申报办理税务登记。

（3）办理开业登记的手续：

①纳税人必须提出书面申请报告，并提供下列有关证件、资料：

- 营业执照。
- 有关章程、合同、协议书。
- 银行账号证明。
- 法定代表人或业主居民身份证、护照或者回乡证等其他合法证件。
- 总机构所在地国家税务机关证明。
- 国家税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

②填报税务登记表。纳税人领取税务登记表或者注册税务登记表后，应当按照规定内容逐项如实填写，并加盖企业印章，经法定代表人签字或业主签字后，将税务登记表或者注册税务登记表报送主管国家税务机关。

企业在外地设立的分支机构或者从事生产、经营的场所，还应当按

照规定内容逐项如实填报总机构名称、地址、法定代表人、主要业务范围、财务负责人等。

③领取税务登记证件。纳税人报送的税务登记表或者注册税务登记表和提供的有关证件、资料，经主管国家税务机关审核后，报有权国家税务机关批准予以登记的，应当按照规定的期限到主管国家税务机关领取税务登记证或者注册税务登记证及其副本，并按规定缴付工本管理费。

3. 变更税务登记

（1）纳税人改变名称、法定代表人或者业主姓名、经济类型、经济性质、住所或者经营地点（指不涉及改变主管国家税务机关）、生产经营范围、经营方式、开户银行及账号等内容的，纳税人应当自工商行政管理机关办理变更登记之日起30日内，持下列有关证件向原主管国家税务机关提出变更登记书面申请报告。

①营业执照。

②变更登记的有关证明文件。

③国家税务机关发放的原税务登记证件（包括税务登记证及其副本、税务登记表等）。

④其他有关证件。纳税人按照规定不需要在工商行政管理机关办理注册登记的，应当自有关机关批准或者宣布变更之日起30日内，持有关证件向原主管国家税务机关提出变更登记书面申请报告。

（2）纳税人办理变更登记时，应当向主管国家税务机关领取变更税务登记表，一式三份，按照表式内容逐项如实填写，加盖企业或业主印章后，于领取变更税务登记表之日起10日内报送主管国家税务机关，经主管国家税务机关核准后，报有权国家税务机关批准予以变更的，应当按照规定的期限到主管国家税务机关领取填发的税务登记证等有关证件，并按规定缴付工本管理费。

4. 注销税务登记

（1）注销登记的对象和时间

①纳税人发生破产、解散、撤销以及其他依法应当终止履行纳税义务的，应当在向工商行政管理机关办理注销登记前，持有关证件向原主管国家税务机关提出注销税务登记书面申请报告；未办理工商登记的应当自有权机关批准或者宣布终止之日起15日内，持有关证件向原主管国家税务机关提出注销税务登记书面申请报告。

②纳税人因变动经营地点、住所而涉及改变主管国家税务机关的，应当在向工商行政机关申报办理变更或者注销工商登记前，或者在经营地点、住所变动之前申报办理注销税务登记，同时纳税人应当自迁达地工商行政管理机关办理工商登记之日起15日内或者在迁达地成为纳税人之日起15日内重新办理税务登记。其程序和手续比照开业登记办理。

③纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的，应当自营业执照被吊销之日起15日内，向原主管国家税务机关提出注销税务登记书面申报报告。

（2）注销登记的要求

纳税人在办理注销税务登记前，应当向原主管国家税务机关缴清应纳税款、滞纳金、罚款，缴销原主管国家税务机关核发的税务登记证及其副本、注册税务登记证及其副本、未使用的发票、发票领购簿、发票专用章以及税收缴款书和国家税务机关核发的其他证件。

（3）注销登记的手续

纳税人办理注销税务登记时，应当向主管国家税务机关领取注销税务登记表，一式三份，并根据表内的内容逐项如实填写，加盖企业印章后，于领取注销税务登记表之日起10日内报送主管国家税务机关，经主管国家税务机关核准后，报有权国家税务机关批准予以注销。

5. 税务登记证的使用、管理

（1）纳税人领取税务登记证或者注册税务登记证后，应当在其生产、经营场所内明显易见的地方张挂，亮证经营。出县（市）经营的纳税人必须持有所在地国家税务机关填发的《外出经营活动税收管理

证明》、税务登记证或者注册税务登记证的副本，向经营地国家税务机关报验登记，接受税务管理。

（2）纳税人办理下列事项时必须持税务登记证副本或者注册税务登记证副本：

①申请减税、免税、退税、先征税后返还。

②申请领购发票。

③申请办理《外出经营活动税收管理证明》。

④其他有关税务事项。

（3）税务登记证件只限纳税人自己使用，不得转借、涂改、损毁、买卖或者伪造。

（4）纳税人税务登记证件要妥善保管，如有遗失，应当在登报声明作废的同时，及时书面报告主管国家税务机关，经国家税务机关审查处理后，可申请补发新证，并按规定缴付工本管理费。

6. 特定经营行为的税务登记

（1）举办各类订货会、展销会等活动的单位或者个人，应当在开幕前的10日内，持有关证件向举办地主管国家税务机关申报办理税务登记。

（2）举办单位或个人应当向举办地主管国家税务机关领取《注册税务登记表》一式两份，如实填制，在规定期限内报送，并按举办地主管国家税务机关的要求提供有关证件资料。

（3）纳税人填报的《注册税务登记表》及提供的有关证件资料，经举办地主管国家税务机关审查核准，在《注册税务登记表》上签注意见、加盖印章后，予以登记注册，领取一份登记表，以备查核。

6.3 税款缴纳

1. 税款缴纳的方式

纳税人应当按照主管国家税务机关确定的征收方式缴纳税款。

（1）自核自缴

生产经营规模较大，财务制度健全，会计核算准确，一贯依法纳税的企业，经主管国家税务机关批准，企业依照税法规定，自行计算应纳税款，自行填写、审核纳税申报表，自行填写税收缴款书，到开户银行解缴应纳税款，并按规定向主管国家税务机关办理纳税申报并报送纳税资料和财务会计报表。

（2）申报核实缴纳

生产经营正常，财务制度基本健全，账册、凭证完整，会计核算较准确的企业依照税法规定计算应纳税款，自行填写纳税申报表，按照规定向主管国家税务机关办理纳税申报，并报送纳税资料和财务会计报表。经主管国家税务机关审核，并填开税收缴款书，纳税人按规定期限到开户银行缴纳税款。

（3）申报查定缴纳

即财务制度不够健全，账簿凭证不完备的固定业户，应当如实向主管国家税务机关办理纳税申报并提供其生产能力、原材料、能源消耗情况及生产经营情况等，经主管国家税务机关审查测定或实地查验后，填开税收缴款书或者完税证，纳税人按规定期限到开户银行或者税务机关缴纳税款。

（4）定额申报缴纳

生产经营规模较小，确无建账能力或者账证不健全，不能提供准确

纳税资料的固定业户，按照国家税务机关核定的营业（销售）额和征收率，按规定期限向主管国家税务机关申报缴纳税款。纳税人实际营业（销售）额与核定额相比升降幅度在20%以内的，仍按核定营业（销售）额计算申报缴纳税款；对当期实际营业（销售）额上升幅度超过20%的，按当期实际营业（销售）额计算申报缴纳税款；当期实际营业（销售）额下降幅度超过20%的，当期仍按核定营业（销售）额计算申报缴纳税款，经主管国家税务机关调查核实后，其多缴税款可在下期应纳税款中予以抵扣。需要调整定额的，向主管国家税务机关申请调升或调降定额。但是对定额的调整规定不适用实行起点定额或保本定额缴纳税款的个体工商户。

2. 核定缴纳税款

下列情形之一的，应当依照主管国家税务机关核定的应纳税额缴纳税款：

（1）经县（市）国家税务机关批准，不设置账簿的。

（2）应当设置但未设置账簿的。

（3）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查核的。

（4）发生纳税义务，未按规定期限办理纳税申报，经主管国家税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的。

（5）未取得营业执照从事经营的纳税人和跨县（市）经营的纳税人，逾期未进行纳税清算的。

（6）合资企业的合作者采取产品分成方式分得产品的。

（7）企业取得的收入为非货币资产或者为某项权益的。

（8）应缴税的外国企业常驻代表机构，不能提供准确的证明文件和正确的申报收入额，或者不能提供准确的成本、费用凭证的，应当按主管国家税务机关的审查意见，依照核定的收入额或者费用发生额核算应税收入计算纳税。

（9）外商承包工程作业或对有关工程项目提供劳务服务所取得的业务收入，如不能提供准确的成本、费用凭证，不能正确计算应纳税所得额的，应当按主管国家税务机关核定的利润率计算应纳税所得额并缴纳应纳税款。

（10）企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，未按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用而减少应纳税额的，应当按照主管国家税务机关合理调整后的应纳税收入或者所得额缴纳税款。

3. 延期缴纳

（1）纳税人未按规定期限缴纳税款的，扣缴义务人、代征人未按规定期限解缴税款的，除按税务机关确定的期限缴纳或者解缴税款外，还应从滞纳款之日起，按日计算缴纳滞纳税款5‰的滞纳金。

（2）在国家税务机关办理税务登记的纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，可以向主管国家税务机关申请延期缴纳税款，但最长不得超过3个月。纳税人申请延期缴纳税款，必须在规定的纳税期限之前，向主管国家税务机关提出书面申请，领取延期纳税审批表，说明原因，经主管国家税务机关报县以上国家税务局核准后，在批准的延期内缓缴税款；未经核准的，仍应在规定的纳税期限内缴纳税款。

4. 扣缴、代征税款

（1）除税法规定的扣缴义务人外，有关单位或者个人对国家税务机关委托代征零星分散的税收，应当予以配合，并接受国家税务机关核发的委托代征证书。

（2）扣缴义务人、代征人必须依照税法或者委托代征证书的要求扣缴或者代征税款。

（3）扣缴义务人扣缴税款或者代征人代征税款时，纳税人拒绝缴纳税款的，或者因故不能扣缴、代征税款的，应当及时报告主管国家税务机关处理。

（4）扣缴义务人或者代征人的手续费由主管国家税务机关按规定比例提取发给，不得从代扣代收或者代征税款中坐支。

5. 税款补缴与退还

（1）纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款，数额在10万元以内的，自税款所属期起3年内发现的，应当立即向主管国家税务机关补缴税款；数额在10万元以上的，自税款所属期起在10年内发现的，应当立即向主管国家税务机关补缴税款。因国家税务机关责任致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款，自税款所属期起3年内发现的，应当立即向主管国家税务机关补缴税款，但不缴滞纳金。

（2）纳税人超过应纳税额向国家税务机关缴纳的税款，自结算缴纳税款之日起3年内发现的，可以向主管国家税务机关提出退还税款书面申请报告，经国家税务机关核实后，予以退还。

（3）纳税人享受出口退税及其他退税优惠政策的，应当按照规定向主管国家税务机关申请办理退税。

6. 纳税担保

（1）下列纳税人必须依法向主管国家税务机关提供纳税担保：

①未领取营业执照从事生产、经营的纳税人，应当依法向主管国家税务机关提供纳税担保人或者预缴纳税保证金，按期进行纳税清算。

②跨县（市）经营的纳税人，应当依法向经营地主管国家税务机关提供纳税担保人或者预缴纳税保证金，按期进行纳税清算。

③欠缴税款的纳税人，应当依法向经营地主管国家税务机关提供纳税担保人或者预缴纳税保证金，按期进行纳税清算。

④国家税务机关要求提供纳税担保的其他纳税人。

（2）纳税担保的形式：

①纳税人提供的并经主管国家税务机关认可的纳税担保人作纳税担保，纳税担保人必须是经主管国家税务机关认可的，在中国境内具有纳

税担保能力的公民、法人或者其他经济组织。国家机关不能作为纳税担保人。

②纳税人以其所拥有的未设置抵押权的财产作纳税担保。

③纳税人预缴纳保证金。

（3）纳税担保人同意为纳税人提供纳税担保的，应当到主管国家税务机关领取纳税担保书，按照纳税担保书的内容，写出担保对象、担保范围、担保期限和担保责任以及其他有关事项。经纳税人、纳税担保人分别签字盖章，报主管国家税务机关审核同意后，方可作为纳税担保人。

（4）纳税人以其所拥有的未设置抵押权的财产作为纳税担保的，应当填写作为纳税担保的财产清单，并写明担保财产的价值以及其他有关事项。纳税担保财产清单须经纳税人和国家税务机关签字后方为有效。

（5）纳税人未按照规定缴纳税款的，由其纳税担保人负责缴纳，或者以其纳税保证金抵缴税款，或者由国家税务机关拍卖其未设置抵押权的财产缴纳税款。

6.4 纳税检查

1. 纳税检查

（1）纳税人、扣缴义务人应当建立自查制度，结合财务核算过程和生产经营的实际情况，对照现行税收法律、法规检查有无漏报应税收入、多列支出、虚增抵扣税额、漏报或错报代扣（收）税项目、错用税率或计算错误等情况。

（2）对于国家税务机关组织的各类纳税检查，应当按照国家税务机关通知的内容、要求、时间等，组织力量认真开展自查。纳税人、扣缴义务人日常自查中，发现纳税错误，应当自行纠正；对于在国家税务机关组织的自查中发现的纳税错误，除主动改正存在的问题，自觉补缴税款和调整有关账务外，还要如实填报自查情况报告表。如自查无问题，亦应按规定填表上报。

2. 纳税自查

纳税自查是纳税人、扣缴义务人在税务机关等的辅导下，按照国家税法规定，对自己履行纳税义务、扣缴税款义务情况进行自我审查的一种方法。对照税法规定，纳税人对自己是否已经做到依法纳税进行自我检查，是确保严格履行税法规定义务、防范纳税风险的一种形式；通过自查，发现有无多缴、提前缴纳税款、应退（免、返）未及时足额退（免、返）税款、不恰当地被加收了滞纳金、罚款等现象，以充分保护自身的合法权益；通过自查，发现纳税管理中的漏洞、薄弱环节、不足之处，如本可通过精心安排不违法避税、合法节税的却没有好好把握，等等。

（1）纳税自查的步骤

纳税人如何进行有序有效的自查呢？就一般情况而言，可按如下5个步骤进行：

①制度、法规相对照。即企业内部应纳的地方各税财会处理规定与相关税收条例规定之间的对照自查。自查目的是了解企业制定的内部财会规定与地方各税法律法规之间是否存在差异，其差异是否会造成地方税的违章。

②制度执行情况自查。即与地方各税计算相关的企业内部有关制度的执行情况的自查。自查目的是明确企业内部与地方税种计算相关的制度、流程执行得怎样？是否存在影响地方税计算准确性的因素？是否确实影响了地方税计算的准确性？

③纳税申报的自查。即通过账证与纳税申报表的对照自查。自查目的是从中发现是否存在足额申报税款的问题。

④账簿对应关系的自查。自查目的是通过账簿数据的勾对关系自查是否存在地方税计算错误。

⑤数据、指标分析。即对企业的一些财务数据按地方税法规具体要求进行对比。自查目的是从财务数据、指标角度看企业是否可能存在地方税违章问题。

（2）纳税自查的形式

①日常纳税自查。日常的纳税自查要做到税种查全、环节查到、问题查清，既有广度又要有深度。并且具有计划性，要经常性地对照企业会计准则、企业会计制度和国家的税收法律、法规、规章等，揭露自身存在的问题，并解决问题。

通过自查查深查透，以避免税务机关稽查后，被追究行政和经济责任，甚至被移送司法机关追究刑事责任。

另一方面，还要自查作为纳税人的合法权益是否得到了充分保障，是否多缴纳、提前缴纳了税款等。

②专项稽查前的纳税自查。税务机关根据特定的目的和要求，往往需要对某些特定的纳税人，或对纳税人的某些方面或某个方面进行专项

稽查，如发票稽查、个人所得税稽查、企业所得税稽查、货物运输业专项检查、实行“一窗式”管理之前增值税缴纳情况专项检查、医药生产及购销企业税收专项检查、房地产行业税收专项检查、汽车市场专项整治等。

③汇算清缴的纳税自查。纳税人可通过阅读税法公告、税法资料，加入税务网站以实现在线学习，参加税法辅导、培训，向税务机关咨询等方式了解、掌握涉及税收的政策，特别是企业所得税纳税调整的有关规定，按税法规定上报审批项目，在规定的时间内自行申报企业所得税。

3. 税务稽查

税务稽查是税收征收管理工作的重要步骤和环节，是税务机关代表国家依法对纳税人的纳税情况进行检查监督的一种形式。税务稽查的依据是具有各种法律效力的各种税收法律、法规及各种政策规定。具体包括日常稽查、专项稽查和专案稽查。

（1）税务稽查的基本任务

依照国家税收法律、法规、查处税收违法行为，保障税收收入，维护税收秩序，促进依法纳税，保证税法的实施。为此税务稽查必须以事实为依据，以国家发布的税收法律、法规、规章为准绳，依靠人民群众，加强与司法机关和其他有关部门的配合。

（2）税务稽查的范围

包括税务法律、法规、制度等的贯彻执行情况，纳税人生产经营活动及税务活动的合法性，偷、逃、抗、骗、漏税及滞纳情况。

（3）税务稽查对象的确定

税务稽查对象一般应当通过以下3种方法产生：

①通过电子计算机选案分析系统筛选。

②根据稽查计划、按照征管户数的一定比例筛选或者随机抽样选择。

③根据公民举报、有关部门转办、上级交办、情报交换资料确定。

（4）税务稽查对象的立案

税务稽查对象中，经初步判明有以下情形之一的，应当立案查处：

①偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税和为纳税人、扣缴义务人非法提供银行账户、发票、证明或者其他方便，导致税收流失的。

②无上述违法行为，但是查补税额在5 000元至2万元以上的。

③私自印制、伪造、倒卖、非法代开、虚开发票，非法携带、邮寄、运输或者存放空白发票，伪造、私自制作发票监制章和发票防伪专用品的。

④税务机关认为需要立案查处的其他情形。

（5）税务稽查的形式

①纳税人自查。

②纳税人互查。

③税务机关检查。

④税务大检查。

（6）税务稽查的步骤

①准备阶段。有关纳税资料的收集整理，进行分析，制定检查提纲。

②实查阶段。凭证、账册、报表的检查，实物清查账实相符，生产现场实地检查。

（7）税务稽查的方法

①顺查法：凭证、账册、报表。

②逆查法：报表、账册、凭证。

③联查法：对报表、账册、凭证有联系的内容、数据相互对照检查。

④侧查法：根据有关人员的反映及平常掌握的材料有针对性地检查的一种方法。

4. 配合纳税检查

（1）纳税人、扣缴义务人对国家税务机关布置的各类税务检查活动，应当积极配合。对主管部门或按行业组织的联查、互查，要有专人参加，协助开展工作，主动提供账证资料和情况。检查结束要协助检查人员核实问题。对国家税务机关检查后作出的处理决定，应当立即执行，按规定限期补缴税款、滞纳金和罚款；进行账务调整，建立健全相应的制度，以免今后发生类似问题。

（2）国家税务机关需要对纳税人或其他单位、个人的纳税情况采用录音、录像、照相、复印等方式进行调查取证时，有关人员应如实提供情况，出具证据，予以配合，不得拒绝或者隐瞒。

（3）纳税人、扣缴义务人及其他公民对于不按规定履行纳税义务和违反税法的行为，有权向国家税务机关检举揭发，为税务检查提供线索，由国家税务机关按规定给予奖励并为其保密。

（4）纳税人外出经营应当自觉服从所在地国家税务机关的管理，及时办理有关手续，按规定申报纳税。

（5）纳税人在车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产，应当配合国家税务机关检查，如实提供其单据、凭证和有关资料。

6.5 纳税争议的处理

1. 纳税争议概述

纳税争议是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定的纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。纳税争议的解决主要有两种方式，即申请复议和诉讼。纳税争议属于可申请复议范围，未经复议不得向人民法院起诉。

当事人就下列情况可以依法申请复议也可以不经复议直接向人民法院起诉：

（1）对征税机关的处罚决定不服的。

（2）对征收机关采取的强制措施不服的。

（3）对征收机关作出的保全措施不服的。

（4）对征收机关不依法征收、侵害他人人身权利或损坏财物等强制措施不服的。

税收征收机关在纳税人、扣缴义务人未按规定的期限缴纳或解缴税款、纳税担保人未按规定的期限交纳所担保的税款，由税收征收机关发出限期缴纳通知书后，逾期仍未缴纳的，经县级以上财政局（农税局）长批准，可以采取下列措施：

（1）书面通知其开户银行或其他金融机构从其存款中扣缴税款。

（2）扣押、查封、依法拍卖或变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或其他财产，以拍卖或变卖所得抵缴税款。采取强制措施时，对前款所列纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未缴纳的滞纳金同时强制执

行。但是，纳税人个人及其扶养家属维持生活必须的住房和用品，不在强制措施的范围之内。

对拒缴、少缴应纳税款行为的处罚：

（1）纳税人、扣缴义务人在规定期限内拒缴或者少缴应纳税款，经责令限期缴纳逾期未缴纳的，除按规定采取强制措施外，可以处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款。

（2）扣缴义务人应扣未扣、应收不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款50%以上3倍以下的罚款。

（3）纳税人、扣缴义务人有下列情形之一的，可以处1万元以下的罚款，情节严重的处1万元以上5万元以下罚款。

①提供虚假材料、不如实反映情况或拒绝提供有关资料的。

②拒绝或阻止税务征收机关记录、录音、录像、照相和复制与案件有关的情况和资料的。

③在检查期间，纳税人、扣缴义务人转移、隐匿、销毁有关资料的。

④有不依法接受征收检查的其他情形的。

2. 申请复议

（1）申请复议的时间

①纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人，同国家税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照国家税务机关根据法律、行政法规确定的税额缴纳或者解缴税款及滞纳金，然后可以在收到国家税务机关填发的缴款凭证之日起60日内向上一级国家税务机关申请复议。

②申请人对国家税务机关作出的税收保全措施、税收强制执行措施及行政处罚行为不服，可以在接到处罚通知之日起或者国家税务机关采取税收保全措施，强制执行措施之日起15日内向上一级国家税务机关申请复议。

③申请人对税务机关的其他具体行政行为不服的，应当在知道具体行政行为之日起15日内向上一级税务机关申请复议。

（2）申请复议应当符合下列条件

①申请人认为具体行政行为直接侵犯了其合法权益。

②有明确的被申请人。

③有具体的复议请求和事实依据。

④属于申请复议范围。

⑤属于复议机关管辖。

⑥在提出复议申请前已经依照国家税务机关根据法律、行政法规确定的税额缴纳或者解缴税款及滞纳金。

（3）复议申请书应当载明下列内容

①申请人的姓名、性别、年龄、职业、住址等（法人或其他组织的名称、地址、法定代表人的姓名）。

②被申请人的名称、地址。

③申请复议的要求和理由。

④已经依照国家税务机关根据法律、行政法规确定的税额缴纳或者解缴税款及滞纳金的证明材料。

⑤提出复议申请的日期。

（4）纳税人、扣缴义务人、纳税担保人和其他税务争议当事人应该以自己的名义申请复议。与有权申请复议的具体行政行为有利害关系的人或者组织，经复议机关批准，可以作为第三人申请参加复议。

（5）复议的受理

①申请复议的单位和个人必须按照税务行政复议的要求提交有关材料、证据并提出答辩书。

②申请复议的单位和个人在复议人员审理中可以申请回避，但要服从复议机关法定人员作出的是否回避的决定。

③申请复议的单位和个人可以向复议机关申请撤销、收回其复议申请，但必须经过复议机关的同意，复议申请的撤回才产生法律效力。

④复议申请人认为国家税务机关的具体行政行为侵犯了其合法权益并造成了损害，可以在提起复议申请的同时请求赔偿。

（6）复议的执行

①复议申请人接到复议裁决书时必须签收。

②复议决定书经送达即发生法律效力，应当自觉执行复议决定。如果对复议决定不服的，可以向法院起诉。

③申请人逾期不起诉，又不履行税务行政复议决定的，人民法院强制其执行。

3. 诉讼

（1）复议申请人对国家税务机关作出的不予受理其复议申请的裁决不服，可自收到不予受理裁决书之日起15日内，就复议机关不予受理的裁决本身向人民法院起诉。

（2）复议申请人对复议决定不服的，可以自接到复议决定书之日起15日内向人民法院起诉。

（3）纳税人对税务机关作出的除征税以外的其他具体行政行为不服，也可直接向人民法院起诉。直接向人民法院起诉的，当事人应在接到税务机关的有关通知之日起15日内或者没有通知的在知道具体行政行为之日起3个月内提出。

6.6 税务代理

纳税人、扣缴义务人可以向税务师事务所递交书面申请，委托税务代理。税务代理内容为：办理税务登记、变更税务登记、注销税务登记、除增值税专用发票外的发票领购手续、纳税申报或扣缴税款报告、税款缴纳和申请退税、制作涉税文书、审查纳税情况、建账建制、办理财物、税务咨询、受聘税务顾问、申请税务行政复议或者税务行政诉讼以及国家税务总局规定的其他业务。委托税务代理可以是全面代理、单项代理或常年代理、临时代理。

1. 税务代理的基本特征

（1）主体资格的特定性

在税务代理法律关系中，代理代为发生的主体资格是特定的，作为代理人一方必须是经批准具有税务代理执业资格的注册税务师和税务师事务所。不符合上述条件的单位和个人均不能从事税务代理业务，作为被代理人一方必须是负有纳税义务或扣缴税款义务的纳税人或扣缴义务人。

（2）法律约束性

税务代理不是一般意义上事务委托或劳务提供，而是负有法律责任的契约行为，税务代理人与被代理人之间的关系是通过代理协议而建立起来的，代理人在从事税务代理活动过程中，必须站在客观、公正的立场上行使代理权限，且其行为受税法及有关法律的约束。

（3）内容确定性

税务代理人的税务代理业务范围，由国家以法律、行政法规和行政规章的形式确定，税务代理人不得超越规定的内容从事代理活动。除税

务机关按照法律、行政法规规定委托其代理外，税务代理人不得代理应由税务机关行使的行政职权。

（4）税务法律责任的不转嫁性

税务代理是一项民事活动，税务代理关系建立并不改变纳税人、扣缴义务人对其本身所固有的税收法律责任的承担。在代理活动中产生的税收法律责任，无论出自纳税人、扣缴义务人的原因，还是出自代理人的原因，其法律后果承担者直接归属于纳税人、扣缴义务人，而不能因建立了代理关系而转移征纳关系，即转移纳税人、扣缴义务人的法律责任。但是法律责任的不转嫁性并不意味着税务代理人在代理过程中可以对纳税人、扣缴义务人的权益不负责任，不承担任何代理过错。若因代理人工作过失而导致纳税人、扣缴义务人不必要的损失，纳税人、扣缴义务人可以通过民事诉讼程序向代理人提出赔偿要求。

（5）有偿服务性

税务代理是我国社会主义市场经济服务体系的一个重要组成部分。税务代理业是智能性的科技与劳动相结合的中介服务业务，它以服务为宗旨，以社会效益为目的，在获取一定报酬的前提下，既服务于纳税人、扣缴义务人，又间接地服务于税务机关。

2. 税务代理的原则

税务代理是社会中介服务，因此，税务代理人在从事税务代理活动中，必须遵循以下原则：

（1）自愿委托原则

税务代理属于委托代理的范畴，必须依照民法有关代理活动的基本原则，坚持自愿委托。代理关系的建立要符合代理双方的共同意愿。纳税人、扣缴义务人有委托或不委托的选择权，同时也有选择谁为其代理的权利；代理人同样具有选择其所代理对象的自由，在被代理人向其寻求代理时，代理人拥有接受委托或拒绝代理的选择权。代理双方依法确立的代理关系不是依据任何行政隶属的关系，而是依据合同的契约关

系。代理人不得以任何手段强迫纳税人、扣缴义务人委托其代理，被代理人也不得违背代理人意志，胁迫为其代理。只有在双方自愿和合法的基础上订立契约，双方的税收法律关系才能真正确立。

（2）依法代理原则

依法代理是税务代理的一项重要原则。首先，从事税务代理的机构必须是依法成立的，税务代理人必须是经有关部门批准认定的具有税务代理执业资格的注册税务师；其次，税务代理人承办的一切代理业务，都要以法律、法规为指针，其所有活动都必须在法律、法规规定的范围内进行。税务代理人制作涉税文书，须符合国家税收实体法律、法规规定的税收原则，依照税法规定正确计算被代理人应纳或应扣缴税款。税务代理人的所有执业行为还须按照有关税收征管和税务代理的程序性法律、法规的要求进行。另外在代理过程中，代理人还应体现被代理人的合法意愿，在被代理人授权的范围内开展活动。

（3）独立、公正原则

税务代理的独立性是指代理人在其代理权限内，独立行使代理权，不受其他机关、社会团体和个人的非法干预。税务代理人是独立行使自己职责的行为主体，其从事的具体代理活动不受税务机关控制，更不受纳税人、扣缴义务人左右，而是严格按照税法的规定，靠自己的知识和能力独立处理受托业务，帮助纳税人、扣缴义务人准确地履行纳税或扣缴义务，并维护他们的合法权益，从而使税法意志得以真正实现。

税务代理是一项社会性的中介服务，涉及代理人、被代理人以及国家的利益关系。因此客观公正地开展代理活动是税务代理的一项重要原则。税务代理人在实施税务代理过程中，必须站在公正的立场上，在维护税法尊严的前提下，公正、客观地为纳税人、扣缴义务人代办税务事宜。决不能因收取委托人的报酬而偏袒或迁就纳税人或扣缴义务人。

（4）维护国家利益和保护委托人合法权益的原则

税务代理人在税务代理活动中应向纳税人、扣缴义务人宣传有关税收政策，按照国家税法规定督促纳税人、扣缴义务人履行纳税及扣税义

务，以促进纳税人、扣缴义务人知法、懂法、守法，从而提高依法纳税、扣税的自觉性。

保护委托人的合法权益是税务代理的又一重要原则。权益和义务是对称的，履行纳税（或扣缴）义务，就应享有纳税（或扣缴）权益。通过税务代理，不仅可以使企业利用中介服务形式及时掌握各项政策，维护其自身的合法权益，正确履行纳税义务，避免因不知法而导致不必要的处罚，而且还可通过税务代理人在合法合理的基础上进行税收筹划，节省不必要的税收支出，减少损失。

3. 税务代理的形式

《注册税务师资格制度暂行规定》规定的10项代理业务范围，是就全部税务代理业务的总体而言的。具体到某一个代理人的委托代理项目，取决于被代理人意愿。据此规定，纳税人、扣缴义务人可根据需要委托税务代理人进行全面代理、单项代理或临时代理、常年代理。

4. 税务代理人的权利和义务

（1）税务代理人的权利

有权依照《注册税务师资格制度暂行规定》的规定代理由纳税人、扣缴义务人委托的税务事宜；有选择委托对象和委托内容的权利；有要求委托方提供数据资料及必要工作条件的权利；有终止体例的权利；有协助委托人履行纳税义务的权利；注册税务师在依法履行职责时，受国家法律保护，任何机关、团体、单位和个人不得非法干预；可向当地税务机关订购或查询税收政策、法律、法规和有关资料；税务代理人对税务机关的行政决定不服的，可依法向税务机关申请行政复议或向人民法院起诉。

（2）税务代理人的义务

税务代理人在办理代理业务时，必须向有关的税务工作人员出示税务师执业证书，按照主管税务机关的要求，如实提供有关资料，不得隐瞒、谎报，并在税务文书上署名盖章；税务代理人对被代理人偷税、骗

取减税、免税和退税的行为，应予以制止，并及时报告税务机关；税务代理人在从事税务代理业务期间和停止代理业务以后，都不得泄露因代理业务而得知的秘密；税务代理人应当建立税务代理档案，如实记载各项代理业务的始末和保存计税资料及涉及文书。税务代理档案至少保存5年。

5. 税务代理的基本程序

税务代理的基本程序，是指税务代理人员，包括税务师和从事税务代理的业务助理人员，在执行税务代理业务时所遵循的基本工作步骤。由于税务代理的具体业务不同，税务代理的程序是不完全相同的，这里主要是基本的工作程序。

税务代理工作的开展过程，按其性质大体可分为3个阶段，即代理准备阶段，代理实施阶段、代理完成阶段。

（1）代理准备阶段

代理准备阶段是整个代理工作的基础和起点，准备工作做得如何直接关系到代理工作的进度、质量乃至成败。当纳税人、扣缴义务人向税务代理机构提出委托代理的意向，代理机构通过调查了解，确定是否接受该项代理业务，代理和被代理双方充分协调取得一致意见后，签定委托税务代理协议书，并由税务师及其所在的税务代理机构和被代理人签名盖章。委托税务代理协议书是税务代理双方协商一致签定的文件，以此明确税务代理关系的成立，以及对约定事项的理解。协议书具有合约的性质，一经双方签字，即成为税务代理机构与委托人之间在法律上生效的契约。需要注意的是，《注册税务师资格制度暂行规定》中所确定的代理业务都是税务代理机构承办的。税务师及其业务助理人员不能直接接受委托人的委托，承办代理业务。

（2）代理实施阶段

这是代理全过程的中心环节，其工作是按照税务代理计划，根据委托代理协议书约定的代理事项、权限、期限开展工作。

（3）代理完成阶段

实质性的代理业务结束，这个阶段的工作主要是整理代理工作底稿，编制有关表格，并将有关资料存档备查。

税务代理关系的终止包括自然终止、被代理人终止、税务代理人终止。自然终止是指税务代理时间已经到期，税务代理委托合同书届时失去效力，税务代理关系自然解除。

另外，税务代理机构作为独立核算自收自支管理的中介机构，对其收入和所得负有纳税义务，按照税法规定，税务代理机构应缴纳营业税、企业所得税、教育费附加等。

下篇

消费税节税实务

对于销售或经营应税消费品的企业来说，消费税税额占商品销售价格的比重非常大，有的甚至超过50%。由此可见，要达到降低销售价格和增加市场份额的目的，减少消费税的纳税支出是最有效、最直接的方法。本篇从节税的角度出发，介绍了比较实用的纳税筹划方法和可借鉴性强的筹划实例。通过阅读和学习本篇，许多困扰消费税纳税人的难题将迎刃而解。

第7章 纳税筹划基本知识

7.1 纳税筹划的含义

1. 纳税筹划的定义

“纳税筹划”，英文为 Tax Planning 或 Tax Saving，指纳税人通过筹资、投资、收入分配、组织形式、经营行为等事项的事先安排、选择和策划，在合法的前提下，以税收负担最小化为目的的经济活动。它和“征税筹划”共同构成我们今天熟知的“税务筹划”。

税务筹划如果是站在征税人（征税人主要是指国家税收部门）的立场，则称为征税筹划，它的目的与纳税筹划的目的一般相反，主要是通过不断地完善税法和加强税收征管，对纳税筹划进行制约和引导，以便依法、及时征足税，增加财政收入；税务筹划如果是站在纳税人（纳税人主要包括个人、单位及各种性质的企业）的立场，则称为纳税筹划，它的目的是通过不违法的、合理的方式以规避或减轻自身税负、防范和化解纳税风险，以及使自身的合法权益得到充分保障。

从上面对征税筹划和纳税筹划的叙述中可以看出，二者是相互矛盾的。在现代经济社会里，市场经济占主要地位前提下，二者都是社会所公认的税务筹划的两个方面，它们既是矛盾的，也是统一的，都是在没

有违背国家税收法律、法规的前提下进行的，也是征税人与纳税人之间的一场此消彼长的“博弈”。

贺志东在其所著《纳税筹划》一书中把纳税筹划的概念分为狭义和广义两种。

（1）狭义的纳税筹划

狭义的纳税筹划是指纳税人为了规避或减轻自身税收负担而利用税法漏洞或缺陷进行的非法的避税行为，利用税法特例进行的节税法律行为，以及为转嫁税收负担所进行的转税纯经济行为。其中，税法漏洞是指税法中由于各种原因遗漏的规定或规定的不完善之处；税法缺陷是指税法规定的错误之处；税法特例是指在税法中因政策等需要对特殊情况作出某种优惠规定。狭义的纳税筹划包括避税筹划、节税筹划和转税筹划。

（2）广义的纳税筹划

广义的纳税筹划则是指为了规避或减轻自身税负和缴纳费用，防范、减轻甚至化解纳税风险，以及使自身的合法权益得到充分保障而进行的一切筹谋、策划活动。其中，纳税风险是指由于所在国税收政策的变化、实施新的税收征管办法、调整所得税税率、开征新税种、取消原有税收优惠政策等环境变化而导致纳税人税负或缴纳费用加重的法人风险；由于不懂税法或对税法理解不正确等原因而可能受到的法律制裁的风险。缴纳费用是指纳税人或委托代理人依法计算、申报和缴纳自身纳税款过程中发生的费用，由纳税人承担的部分。

国内外著名学者对纳税筹划的定义较多，各自定义的角度不同，但是都有其共同的特点：

（1）合法性

合法性是纳税筹划的前提，也是纳税筹划的本质。合法性是针对偷税、漏税等违法行为而言的。纳税筹划的合法性体现在其行为是在尊重法律、不违反国家税收法规的前提下进行的。在合法的前提下，当存在多种可以选择的纳税方案时，纳税人就可以利用对税法专业知识的熟练

掌握和实践技术，选择低税负方案，从而少缴纳税款。

（2）筹划性

筹划性是指事先进行计划、设计、安排。纳税人进行筹融资、投资、利润分配等经营活动之前往往会把税款缴纳作为影响财务经营成果的一个重要的因素来考虑，而纳税行为则是在纳税人应税经营行为活动发生后才发生的，如企业交易行为发生之后，才承担缴纳增值税或营业税等的义务。这就客观上为纳税人提供了纳税前作出事前筹划的可能性。

（3）经济性

经济性是指纳税人纳税筹划行为的目的是为了减少纳税，取得节税收益。但是纳税筹划不是只为了目前少缴税，获得眼前利益。纳税筹划应着眼于纳税人资本收益的长期稳定的增长。比如，如果纳税人为了达到当期少缴纳增值税的目的而人为地减少当期的销售货物的数量或价格，这样虽然税是少缴纳了，但公司的当期经营业绩和经营成果将大打折扣。从例子中可以看出，纳税人进行纳税筹划，必须考虑其他多种因素，权衡轻重，趋利避害，以达到总体长期的收益最大化。

（4）专业性

专业性不仅指纳税筹划是一门专业性较强的跨税收学、法学、财务管理学的综合性学科，而且指从事纳税筹划业务的人员是具有专业技能的专门人才。由于纳税筹划本身的专业性比较强，专门以向纳税人提供纳税筹划方案为职业的筹划人就出现了。我国为了规范化管理和引导纳税人合理利用税收优惠政策进行纳税筹划，要求税务筹划人具有法定的资格，如注册税务师等。

2. 纳税筹划与避、节、转税筹划

（1）避税筹划

避税筹划是指纳税义务人通过精心安排，利用税法的漏洞或缺陷，规避或减轻其税收负担的非违法、不受法律制裁的行为。从本质上看，

它既不合法，亦不违法，而是处于合法与违法之间的状态，即“非违法”。避税行为产生的直接后果是减轻了纳税义务人的税收负担，使其获得了更多的可支配收入。但是，国家税收收入因此而减少，不利于国家财政收入的增加。

从避税筹划的定义中可以得出避税筹划有以下特征：

①非违法性。避税筹划是以“非违法”手段来规避或减轻税收负担的，它没有违法，从而不能采用像对待逃税行为那样的法律制裁。对避税筹划，只能采取修补税法漏洞，加强税收征管等反避税措施。

②低风险，高收益性。如前所述，避税筹划是一种非违法的纳税行为，因此其法律风险较低，而且它能给纳税人带来极大的经济利益。

③筹划性。由于避税筹划涉及企业生产经营的各个方面，况且现行的税法制度和税收征管水平也在不断提高，因此，要做好非违法的避税，一定要有筹划意识。

避税筹划是纳税义务人利用税法上的漏洞和不完善之处，钻税法的空子，通过对其经济行为的巧妙安排，来谋取不正当税收利益。而纳税筹划则是遵照国家税法的规定和遵循政府的税收立法意图，在纳税义务确立之前为了省税所做的对投资、经营、财务活动的事先安排。避税筹划尽管在形式上没有违反法律，但其内容却有悖于税法的立法意图；纳税筹划从形式到内容完全合法，反映了国家税收政策的意图，是税收法律予以保护和鼓励的。

（2）节税筹划

节税筹划是指纳税义务人依据税法规定的优惠政策，采取合法的手段，最大限度地享用优惠政策，以达到减轻税收负担的合法行为。

节税筹划与“非违法”的避税筹划相比具有以下特点：

①合法性。从法律角度看，避税筹划是采用“非违法”的手段来达到少缴税或不缴税，而节税筹划则采用的是“合法”的手段来达到上述目的，其方法的最主要标志就是节税筹划是利用税法中的优惠政策，而优惠政策本身并不是税法中的漏洞，它是立法者的一种政策行

为，节税者的节税行为符合立法者当初的立法意图。

②受税收优惠政策的引导性。这一特征是指节税筹划不像避税筹划，广泛地受制于税法和征管漏洞或缺陷，而这些漏洞则是税务当局始料不及的，也是在未来的立法和征管中要加以克服的。相反，节税筹划则是立法者和税收征管者希望纳税义务人去做的，纳税义务人的节税筹划行为几乎完全在税务当局的预料之中和期望之中。

③经营决策的调整性。节税筹划的关键是享受税收优惠政策，为此，纳税义务人要能灵活应变，有敏锐的洞察力，想方设法通过经营决策的调整达到享受税收优惠的条件。

在我国，一般把纳税筹划等同于节税筹划。国家税务总局注册税务师管理中心在其编写的《税务代理实务》（中国税务出版社，1999 年）一书中，把纳税筹划明确定义为“在遵循税收法律、法规的前提下，当存在两个或两个以上纳税方案时，为实现最小合理纳税而进行设计和运筹。”按照《税务代理实务》中的解释，我国的纳税筹划是合法和合理地减少纳税的筹划，即是节税。

（3）转税筹划

转税筹划是税负转嫁筹划的简称，它是指纳税义务人在不愿或不堪承受税负的情况下，通过提高价格或降低价格等方法将税收负担转移给消费者或供应商的筹划行为。

转税筹划一般具有以下几个特征：

①转税筹划从本质上来说是纯经济行为。我们论及逃税、避税以及节税筹划时，在性质上来看都属于一定程度上的法律行为，只是有“违法”、“非违法”以及“合法”程度上的不同，而转税筹划则是纳税义务人通过价格自由变动的一种纯经济行为。

②转税筹划能否成功取决于价格。没有价格的自由浮动，转税筹划也就不存在。由此可见，价格自由变动是转税筹划赖以实现的前提条件。商品供求弹性的不同所导致的价格对厂商供应量的影响以及对消费者消费量的影响，在很大程度上决定了转嫁税款归宿的方向和程度。

③转税筹划不影响国家税收收入。逃税、避税和节税的结果都会在不同程度上导致国家税收收入的减少，只是避税是被迫减少，节税是主动减少，而转税筹划的结果是导致税款的归宿不同，不一定减少税收收入。

纳税筹划会减轻纳税人的税负，同时也减少了国家的财政收入；转税筹划是把税负转嫁给其他纳税人（比如消费者和供应商），减少了转税筹划单位的税负，但并没有减少国家税收收入。

3. 实施纳税筹划应注意的问题

（1）企业管理决策层对纳税筹划要有足够的、正确的认识

纳税筹划活动是企业整个财务管理活动的重要组成部分，它需各个职能部门的相互配合和密切协同。因此，管理决策层了解纳税筹划对其实现经营目标，给予积极的支持和协调，是纳税筹划活动正常开展的重要前提。也只有管理决策层对纳税筹划有正确的认识，才不会对纳税筹划工作提出不恰当的目标或要求。

（2）纳税筹划要遵守不触犯税法的原则

不触犯税法的原则是纳税人实施纳税筹划时应遵守的最基本的原则，纳税人实施纳税筹划必须以不违反税法为前提。

税法不仅是处理税收征纳关系的法律规范，而且是税收征纳双方应该共同遵守的法律准绳。纳税人要依法纳税、税务机关要依法征税。纳税人若违反税收法律的规定则会受到法律制裁，这是很正常的。然而，在不违法的前提下，如果有几种纳税方案可供选择时，纳税人选择承担低税负的决策，这也是无可非议的。

（3）实施纳税筹划要密切关注税法的变动

税法是处理国家与纳税人税收分配关系的法律规范，它常随经济情况变化或为配合政策的需要而修正，修正次数较其他法律要频繁得多。因此，纳税人在实施纳税筹划时，对于税法修正的趋势或内容，必须加以密切注意并适时对纳税筹划方案做出调整，使自己的纳税筹划行为在

税收法律的范围内实施。

（4）纳税筹划应从整体角度和长远战略考虑

①纳税人进行纳税筹划应该用全面的眼光，正确地衡量税负水平。纳税人进行纳税筹划，不能仅盯住个别税种的税负高低，要着眼于整体税负的轻重。有的方案可能会使某些税种的税负减轻。但从总体上来说，可能会因为影响其他税种的税负变化而实际上使整体税负增加，因而不具有实际的可行性。

纳税人进行纳税筹划时，应注意税收和非税收因素，综合衡量纳税筹划方案。有的筹划方案可以节省不少税款，但是却增加了很多非税支出，如企业注册费用、机构设置费、运费等，这种方案的实际成本就应该将税收与非税收支出结合起来考虑。

纳税筹划方案应该着眼于经济利益的最大化，而不是税收负担的最小化。只要某个方案能够在相对成本较低的情况下，促进企业经济利益最大化，我们就没有理由不采纳它。例如，企业从事生产经营活动，必须要缴纳企业所得税。我们知道，企业所得税有两档优惠税率，对于年应纳税所得额小于等于3万元的适用18%的税率，年应纳税所得额小于等于10万元的适用27%的税率。如果公司总裁为了适用这两档低税率而把生产经营活动限制在较小的规模，那么即使所缴纳的税款再少，也不符合利润最大化原则，因而不应该被采用。

②纳税人应该将纳税筹划方案放到整体经营决策中加以考虑。纳税筹划是为企业整体利益最大化服务的，是一种方法与手段，而不是企业的最终目标。认识不到这一点，企业就很可能作出错误的决定。例如，他可能为了减少所得税而铺张浪费，增加不必要的费用开支；也可能为了推迟获利年度以便调整减免税期的到来而忽视经营，造成持续亏损等。这种本末倒置的行为，对企业有百害而无一利。对于企业来说，正确的筹划态度应该是以企业的整体利益为重，采取适当的筹划方案。这种方案不一定税负最轻，但却使得企业税后利润最大。而公司其他人员所做的筹划方案，则可能因为其所考虑的仅是本部门的利益最大化，虽

然他所实施的纳税筹划方案能够达到其部门的目的，但对于整个企业来说，却有可能造成整体利益的损失。

③纳税人进行筹划应该具有长远的目光。有的纳税筹划方案可能会使纳税人某一时期的税负减轻，但却不利于其长远发展。因此，在选择纳税筹划方案时，不能仅把眼光盯在某一时期纳税最少的方案上，而应考虑企业的长远发展目标，选择能增加企业长远利益的纳税筹划方案。

（5）充分考虑纳税筹划的风险

纳税筹划一般需要在纳税人的经济行为发生之前做出安排。由于经济环境及其他考虑变数错综复杂，且常常有些非主观所左右的事件发生，这就给纳税筹划带来很多不确定性的因素，因而其成功率并非是百分之百。况且，纳税筹划带来的利益也是一个估算值，并非绝对的数字。因此，纳税人在实施纳税筹划方案时，应充分考虑纳税筹划的风险，然后再作出决策。

在理论上，纳税筹划、避税及逃税（偷税）固然有不同的含义，能够进行区别。然而在实践中，要分辨某一行为究竟是属于纳税筹划行为，还是偷逃税行为，却比较困难，要通过税务机关的认定和判断。而认定和判断又随主观与客观而有不尽相同的结果。因此，任何纳税人在实施纳税筹划策略时，除必须全面深入研究有关税收法律的规定外，还应进一步了解税务人员在另一角度的可能看法，否则，一旦纳税筹划被视为逃税，就会得不偿失。

（6）设计纳税筹划方案要具体问题具体分析

纳税筹划的生命力在于它并不是僵硬的条款，而是有着极强的适应性。经济情况的纷繁复杂决定了纳税筹划方法的变化多端。因此，纳税人在实施纳税筹划时，既不能生搬硬套别人的做法，也不能停留在现有的模式上，而应根据客观条件的变化，因人、因地、因时的不同而分别采取不同的方法，才能使纳税筹划有效地进行。也就是说，纳税人实施纳税筹划时，必须坚持实事求是，具体问题具体分析的原则，否则就会犯“张冠李戴”、“刻舟求剑”的错误。

（7）纳税筹划战术性方案要具有可操作性

不具有可操作性的纳税筹划方案是没有实际意义的。纳税人进行纳税筹划时，应该充分考虑自身的实际情况，弄清楚纳税筹划方案是否具有实施的条件，尽量使筹划方案具有可操作性。

（8）纳税人对纳税筹划要有积极的态度

纳税人实施纳税筹划的目的是减轻税收负担。然而，税收负担的减轻是在纳税人整体收益增长的基础上提出的，更确切地说，减轻税收负担以实现税后利润最大化。因此，纳税人必须以积极的态度进行纳税筹划，树立这样一种观念：税收负担的减轻并不等于资本总体收益的增长，最理想的行为当然是“节税增收”。如果有多种纳税筹划方案的选择，纳税人的总体收益最多，但纳税并非最少的方案才是可选的理想方案。也就是说，纳税筹划有一个算大账的问题，选优弃劣，趋利避害。那种应纳税款减少而导致利润下降的舍本逐末的做法不符合纳税筹划的目标。所以，纳税人实施纳税筹划应该结合自身业务的发展，以不断壮大纳税人的经济实力为前提，单纯为了减轻税负而缩减生产显然是不可取的。

7.2 纳税筹划的可能性

1. 税法本身给纳税筹划提供可能

法律的制定要遵循一定的原则和严格的程序，但法律终究要靠“人”制定。而制定法律者又不是神，也会受到两种限制：一是“知识有限”；二是“理性有限”。所以法律总有不完善之处，纳税人自然会对其加以设法利用。而且，任何法律的制定都要受当时经济发展状况和其他社会经济现实的制约，不可能一步到位，完全成熟。特别是国际上不同国家的法律体系存在不小的差异，尽管近20年各国之间加强了彼此的协调，订立了国际税收协定，但不同国家的税法之间仍存在巨大的差异，这种差异使得纳税筹划在国际领域更为盛行。

（1）纳税人身份存在选择余地

纳税人是税法中一个重要的构成要素，是缴纳税款的主体。但企业是成为这一个税种还是另一个税种的纳税人，事先在一定限度内可以进行选择。比如，增值税的纳税人分为两类：一般纳税人和小规模纳税人。两类纳税人在计征方法和计征率上是不同的，当然会产生税收负担的差别。法律规定从事生产的企业年应税销售额180万元以下的为小规模纳税人，如果纳税人认为自己作为小规模纳税人负担税款少，他可以在他的企业一旦接近规定规模的时候，把企业分立，合法地变为两家企业，照样按照小规模纳税人缴纳增值税。这就合法地进行了选择，实现了减轻税款的目的。再比如对于混合销售，以销售货物为主的，缴纳增值税，为增值税的纳税人；以提供劳务为主的，缴纳营业税，为营业税的纳税人。什么叫“为主”？税法规定货物销售金额和劳务提供金额哪一项占到50%，就视为该项目为主。纳税人如果熟悉税法的话，只要

进行一下不是特别复杂的计算，就应知道成为哪一个纳税人对其有利，从而在经营中在考虑其他经济因素的情况下，就可使销售额和劳务销售额发生有利于纳税的倾斜。

如果把纳税行为放到更广泛的国际领域内，则纳税人的选择余地就会更广阔。到底什么企业应该成为本国的纳税人往往千差万别。各国征税的权利有三种：居民管辖权、公民管辖权和地域管辖权。在实践中，世界上没有哪个国家单一地行使一种税收管辖权，大多数国家都是同时坚持两种以上的税收管辖权。由于在税收管辖权的规定上存在国与国之间的差异，故在各国相互之间的衔接上就可能会形成某种重叠和漏洞，从而使得从事国际贸易或在其他国家开办企业也就可以利用这些差别和漏洞，将自己的税收负担降到最低水平。在国际税收管辖权这个角度上给纳税策划留下的可用思路有三个：

①两个国家实行不同税收管辖权所造成的跨国税收策划。比如A国实行地域税收管辖权，B国实行居民税收管辖权，那么A国的居民从B国获得的所得就可以躲避一定的纳税义务。

②两个国家同样坚持来源管辖权造成的跨国税收策划。各国确定所得来源的标准不同，有的国家实行所得支付者所在地确定来源地，有的国家实行劳务提供地原则确定来源地。对于涉及两个国家的同一笔所得，当两国根据本国法律均不认为属于来源于本国的，该笔所得就可以在一定程度上减轻纳税义务。

③两国同时行使居民管辖权所造成的跨国税收策划。由于各个实行居民管辖权的国家对自然人和法人是否为本国居民有不同的确认标准，比如，当确定一自然人是否为本国居民时，有的国家采用住所标准，有的国家采用居住时间标准，还有的国家采用意愿标准，即询问自然人是否愿意成为本国居民；当确定一法人是否为本国居民企业时，国际上有登记注册地标准、机构所在地标准、实际经营所在地标准等。因此，跨国纳税人经过适当的筹划就可以选择较轻的纳税义务。

关于躲避所有国家的纳税义务，还有一个绝对的例子。为了逃避纳

税义务，某国的一家工厂干脆撤离陆地，搬到船上，周游列国。每到一个国家进口该国的原材料，加工以后返销该国，然后再到另一个国家。因为在任何一个国家停靠的时间都不超过该国认定的居民纳税人标准，所以它可以堂而皇之地躲避纳税义务。这就是常讲的“避税船”或“海上避税工厂”。

20世纪70～80年代各国加强了反避税的立法和执法，加上各国之间的合作，留给纳税人利用各国纳税人所能利用的税收管辖权的缝隙已经越来越窄了。但只要有不同的法律规定，就有利用各国纳税人不同的认定标准进行的纳税筹划。

（2）税基有可调整的弹性余地

应纳税额的大小关键取决于两个因素：一是税基的宽窄；二是税率的高低。税基在计算应纳税额的时候表现为计税依据。对于流转税，计税依据为其全部收入额或营业额，典型的流转税如营业税不能扣除任何费用，纳税人应实际减少经过收入账后又作为费用支付出去的收入，从而降低应纳税额。至于所得税，计税依据是收入减扣成本、费用后的余额，成本、费用的提取在很大程度上建立在假设基础之上。依据会计谨慎性原则，在税法、法律允许的范围内，尽量增大成本、费用，计税金额自然减少，从而也就可以实现少缴税款或者实现缓税——即本期少缴税款，即使以后缴税，也可占用一笔无息贷款。

（3）税率存在高低差异，给纳税筹划提供了可用空间

纳税的多少和计税依据有关，再有就是税率。我国的税法体系中各税种之间以及相同税种的不同纳税项目之间存在的差异，给纳税筹划提供了可能性。国际各国之间的税率更是高低不同。因而纳税筹划的空间也就更大。

（4）免征额、起征点的规定诱发避税

免征额和起征点的规定是税法的重要组成部分，征税对象金额低于起征点的不征税，超过以后全额征税；征税对象金额低于免征额的不征税，仅就超过部分计税。二者的共同点是总有一部分免于课征。纳税人

对免征额和起征点的利用有两种做法：

①纳税人纳税申报尽量在起征点、免征额之下，以免于承担纳税义务。如宴席税的立法目的是对相对高的消费征税，达到对过度吃喝的限制。但凡宴席总有一个标准，一个人5元人民币吃碗拉面，不能称为宴席。我国宴席税规定的起征点是每桌饭200～300元，具体起征点的制定权归地方政府。但只要有起征点，就难以征上税，因为难以证明吃饭人每桌超过起征点。

②把收入摊入不同的征税日期，以充分利用免征额。如个人所得税劳务报酬项目一次收入低于4 000元的免征额是800元，某人收入1 600元，如果计入一次收入，要缴160元的所得税；如果摊入两期，利用了免征额两次，就逃避了纳税。

起征点、免征额的利用严格来说不应归入纳税筹划的范围，而应该归入税法滥用，它有偷逃税的嫌疑。但法律不能建立在纳税人“利他”的假设基础上，不能仅从道德上谴责纳税人，而只能诉求于制度建设。例如，北京市针对纳税人滥用劳务报酬免征额规定，出台地方法规，规定劳务报酬1元钱也要征税，即取消免征额，同时对低于1 000元以下的收入按3%的低税率征税，起到了一定效果。

2. 通货膨胀增大了纳税筹划的空间

在当今世界经济中，通货膨胀是许多国家所面临的一个令人苦恼的难题。通货膨胀对纳税人的影响表现在两个方面：一是通货膨胀情况下纳税人的名义收入增加，如果名义收入没有增加，则预示实际收入的减少；二是通货膨胀造成纳税人纳税档次提高。就多数情况来说，通货膨胀对纳税人不利，原因是通货膨胀在使纳税人收入增大的同时，政府获得的税收收入增加得更快，从而把纳税人的适用税率推向更高的档次，这种现象被称为“档次爬升”。从某种意义上说，“档次爬升”，是增加政府税收收入的一条微妙的途径。由于这一途径不要政府发布新的增税法令，就可以利用所得税累进税率的特点，使政府从国民收入真实所得

中取走更多的份额，还由于通货膨胀直接引发的物价总水平上涨和消费价格指数提高，以及对企业资产原始价值的扣除不足，造成了对个人所得和企业所得中应扣除的成本费用的扣除不足，从而导致过分征税蚕食纳税人的实际所得和资本，使纳税人承担了较多的经济损失。

但需要说明的是，通货膨胀的上述情况对纳税人不利，但在通货膨胀的另一方面则会使纳税人受益，二者均会产生对纳税筹划的刺激作用。通货膨胀使纳税人受益主要是因为纳税人取得应税所得与实际缴纳税款在时间上并不同步，有一定的时间差和延误。比如，美国的个人所得税按年计缴税款，取得收入到缴纳税款有间隔时间。在这段时间过后，应纳税额的真实性被掩盖了，即税务当局收取的税金贬值了，从而使得纳税人实现了有效避税。如在通货膨胀率为30%的条件下，一美国纳税人在4月份收入1万美元，应缴纳1 000美元所得税，但到下年实际缴纳1 000美元时，那么税务当局最终收到的税款实际上只相当于1 000美元的70%（扣除通货膨胀率30%），即只有700美元，另外300美元被躲避掉了。除了上例中正常情况下纳税人取得税收利益外，纳税人还可在法律许可的范围内通过实施固定资产的加速折旧、存货计价的后进先出等办法来缓税，从而更充分地利用通货膨胀节税。

3. 企业内部条件给纳税筹划提供可能

（1）企业规模较大

规模较大的企业适合进行纳税筹划。例如，企业集团下面有很多子公司、分公司，企业通过各分公司、子公司之间以及分公司、子公司与母公司之间的交易，更有利于开展纳税筹划。分公司、子公司、母公司之间进行资产流动，分摊费用可以达到合理、合法降低企业集团税负的目标，另外，一些合同订单的转让都可以起到很好的纳税筹划效果。

对于一些规模比较小的企业，由于其纳税筹划的空间相对比较小。所以，它们的筹划重点一般应放在日常成本的管理、日常的采购和销售活动中。

（2）企业资产流动性强

企业运营中，首先要对各种投资和经营等活动进行事先安排，这就必然要对资产、车间、设备进行安排，这些资产的安排既包括将资本从企业内部分离出去，也包括从外部购买进来。因此，资产流动性越强，企业对适应纳税筹划方案的要求就越灵活机变；反之，如果企业的资产流动性差，则不能很好地进行纳税筹划。例如，某公司想在某地区设立一家子公司，却无法移动公司的设备，那么这就势必会阻碍了纳税筹划的开展。

（3）企业行为决策程序简化

企业行为决策程序的简化有利于进行纳税筹划，如果企业的行为决策程序比较复杂，即使企业在税收筹划方面提出了很好的方案，但最后的落实可能会在比较复杂的行为决策程序中出现这样或那样料想不到的问题。

假设公司的行为决策程序比较复杂，比如纳税筹划方案需要经财务经理、财务总监、负责财务的总经理、董事会、上级主管部门等进行研究，每个部门对决策越负责，最后纳税筹划方案的落实就会越难。这种情况在国有企业尤其明显，即使提出了很好的纳税筹划方案，由于各个部门的审批，最后会造成落实上的困难。对国有资产使用的受限，也就限制了企业进行纳税筹划；相反，在民营企业、外商投资企业、集体企业之中，由于决策程序少，纳税筹划决策的速度相应的也随之会比较快。

我国的税收政策基本上是随着经济环境的变化而适时地进行调整的。企业如果不能及时地迅速抓住这些因税收政策调整而带来的机遇，就很可能会丧失纳税筹划的空间。因此，企业行为的决策层越是简化，纳税筹划的效果也就会随之越好。

（4）与企业长远发展目标一致

该条件具体指企业采用的各种纳税筹划方案以及实施的过程应尽量与企业的长远发展目标相一致。企业的发展由各种因素来合力共同推

动，税收只是其中的一个因素，企业减轻纳税并不能等同于企业的长足发展，企业的发展更取决于企业产品的知名度、产品的质量、市场营销、人力资源、企业管理等各个方面。所以企业采用的各种纳税筹划方案和实施的具体过程，必须最大限度地促进企业发展的其他各种因素发挥更大的力量，以便协力共同促进企业尽早地实现长远发展目标。

7.3 纳税筹划的必要性

实施纳税筹划无论从纳税人维护自身权利，还是从完善国家税收法律法规来说都是非常必要的。特别是在法制比较健全的国家，强调依法治税和强调保护纳税人的合法权利，倡导“用税”的理念。税收是国家提供给纳税人公共产品的价格，毕竟税收是对纳税人经济利益的直接侵犯。在市场经济不是很健全的国家，更是要强调纳税筹划，以便更好地维护纳税人的正当合法权利。

1. 维护自身合法权益

我国法律规定，纳税义务人是税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人之一，也是税收法律关系的权利主体之一。在税收法律关系中，权利主体双方法律地位是平等的，只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系，双方的权利与义务并不对等，这与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等有所不同，这是税收法律关系的一个重要特征。作为纳税义务人，应该熟悉自己有哪些权利，并充分享受法律、法规赋予自己的权利。但是，税收法律关系的保护，对权利主体双方应是对等的，不能只对一方保护，而对另一方不予保护，对权利享有者的保护，就是对义务承担者的制约。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》和《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》的相关条款规定，我国纳税人及扣缴义务人主要有以下权利：

（1）延期申报权

延期申报是指纳税人、扣缴义务人不能按照税法规定的期限办理纳税申报或扣缴税款的报告。延期申报的原因不外乎主观和客观两种情

况。若是纳税人、扣缴义务人出于主观原因而未按期办理纳税申报的，应按征管法及其实施细则的规定，视情节轻重，给予处罚。如果纳税人、扣缴义务人因不可抗力和财务会计处理上的特殊情况，不能按期办理纳税申报的，纳税人、扣缴义务人可在报送期限内提出书面申请报告，经税务机关批准后，可以延期申报，但延长期一般不超过3个月。在延长期内，纳税人应按上期实际缴纳的税额或税务机关核定的税额预缴，然后在税务机关批准的延期申报期限内办理纳税申报。

（2）延期纳税权

纳税人若有特殊困难，不能按期缴纳税款时，经县（含县）级以上税务局（分局）批准，可以延期缴纳税款，但延长期不超过3个月。在批准的延长期限内，不得加收滞纳金。

（3）依法申请减税、免税权

纳税人可以依照有关法律、法规的规定，按照规定的要求和程序，有权向主管税务机关书面申请减税或免税，税务机关应按规定予以办理。

（4）多缴税款申请退还权

纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后，应当立即退还；纳税人自结算缴纳税款之日起3年内发现的，可以向税务机关提出要求，税务机关查实后，应立即如数退还。

（5）委托税务代理权

纳税人、扣缴义务人可以委托注册税务师代为办理税务事宜。税务代理人必须是经国家税务总局及其省、自治区、直辖市国家税务局批准从事税务代理的专门人员、注册税务师及相关工作机构、税务师事务所和经批准设立的会计师事务所、律师事务所等。实行税务代理制度，可以大大减轻纳税人自行办理纳税事宜的工作量，可以提高办税质量和效率，减少核算过程中的差错，使纳税人的纳税申报、申请和申诉得到及时办理。

（6）要求承担赔偿责任权

如果税务机关采取扣押、查封纳税人商品、货物或冻结纳税人的银行存款等税收保全措施不当，或者纳税人在限期内已缴纳税款，但税务机关未立即解除税收保全措施，而使纳税人的合法权益遭受损失的，纳税人有权要求税务机关承担赔偿责任。

（7）索取收据或清单权

税务机关扣押商品、货物或其他财产时，必须开具收据；查封商品、货物或其他财产时，必须开具清单。纳税人因故受税务机关扣押、查封商品、货物或其他财产时，有权索取扣押收据或查封清单。因为这一方面证明自己的商品、货物或其他财产受到了法律限制；另一方面又说明自己已经遵守了国家法律。因此，如税务机关不开具有关凭据，纳税人有权拒绝合作或不履行相关义务。

（8）索取完税凭证权

税收机关征收税款和扣缴义务人代扣、代收税款时，必须给纳税人开具完税凭证。纳税人缴纳税款后，税务机关必须依法为纳税人开具完税凭证，作为缴纳税款的法律凭证，交给纳税人保存备查；纳税人也有权依法索取完税凭证，以证明自己已经履行了纳税义务，使自己的合法权益不受侵犯。

（9）保密权

税务机关派出的人员进行税务检查时，应当出示税务检查证件，并有责任为被检查人保守秘密。在实际工作中，检查人员所掌握的纳税人的生产经营情况，不得泄露给与税务检查无关的人员，否则可能使该纳税人在市场竞争中处于不利的地位。因此，纳税人有权要求税务人员为其保密。

（10）拒查权

税务人员在对纳税人进行税务检查时，应主动出示税务检查证件。否则，纳税人有权拒绝接受检查，以维护自己的合法权益。

（11）拒付权

纳税人违犯了税法需进行罚款处理时，税务机关必须开具收据。纳

税人付了罚款并收到罚款收据后，证明自己已经接受惩罚，承受法律责任。若税务机关实施上述行为时并未开具收据，纳税人则有权拒绝履行或合作，借以约束税务人员的执法行为。

（12）申请复议和提起诉讼权

纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税事宜上发生争议，或对税务机关的处罚决定、强制执行措施、税收保全措施等不服的，可以按照规定的期限、程序，向上级税务机关申请复议或向人民法院提起行政诉讼。根据行政诉讼和行政复议条例的规定，在申请复议或提起诉讼中，还可以就合法利益遭受的损失，要求税务机关承担赔偿责任。

（13）对违法行为的检举权

纳税人、扣缴义务人有权检举违反税收法律、财经法规的行为。税务机关应当为检举人保密，并按照规定给予奖励。

2. 减轻企业税负

当纳税人面临沉重的税收负担，而现行的税收法律体系在短时间内又不可能有所改变的情况下，纳税人只有三条路可以选择：

（1）逃税，即通过违法行为实现规避税负的目的

纳税人的逃税行为并非完全由于自身的原因，国家税法政策上的不合理，在一定程度上助长了纳税人选择逃税的可能性。例如，目前在某市房屋租赁市场中，很少存在合法纳税行为，原因之一是，如果要合法纳税，则需要交7种税，税收占到了租金收入的30%。面对如此高的税收负担，加上税源监控成本较高，纳税人也往往选择逃税。但是，逃税的违法性，注定了这种行为只能是一条“死胡同”。

（2）纳税人产生逆向选择行为

消极对待，压缩经济活动规模，最终会导致整个经济的萎缩，这一点根据“拉弗曲线”也可以得到印证。按其观点，只有较为合理的税负才会扩大生产，从而税基增大，税收收入增加；而较高的税负只会抑

制生产，最终破坏税基。正所谓“源远才能流长，根深方能叶茂”。但是，在国家宏观税负不能立即减轻的条件下，选择这种做法，最终只能被市场竞争所淘汰。

（3）进行纳税筹划，实现合理避税和合法节税

这才是企业迎接 WTO 挑战，依法治税的必由之路，是面对目前政策法规的必然之举。

3. 适应国际竞争

中国入世后，中外企业在一个更加开放公平的环境下竞争，取胜的关键就在于能否降低企业的成本支出，增加盈利。国外企业的财务机制已经较为成熟稳健，可以通过各种纳税筹划方法使企业整体税负水平降低，从而相当于增加了盈利水平。在目前市场竞争日益激烈，企业通过“开源”，即营销手段来扩大市场份额已经相当困难的情况下，中国企业要想与国外企业同台竞争，就应该把策略重点放到“节流”，即企业内部财务成本的控制上。作为财务成本很大一块的税收支出，如何通过纳税筹划予以控制，对中国企业来说就变得相当重要。

4. 企业产权清晰化的客观要求

改革开放以来，国内“三资”企业在利用纳税筹划实现合理节税上对国内企业产生了积极的影响。这也正体现了其作为一个独立的市场竞争的主体，产权清晰，法律意识强的特点。反观国内企业，长期以来在纳税上一直走的是“关系税”、“人情税”之路，逃税风盛行。在当前国内企业市场化改革、股份制改造深化，中国入世参与国际竞争的大背景下，中国的企业一旦作为独立的经济主体，就必然要构造明晰的产权机制与强大动力机制，参与市场竞争。因此，以往上缴国家的税收就成为了企业的成本支出，要通过深入研究纳税筹划的各种手段予以控制。只有这样，现代企业才能在竞争中处于相对优势地位。

7.4 纳税筹划与偷、漏、骗、抗、欠税的区别

无论是从定义上和税法上看，纳税筹划与偷、漏、骗、抗、欠税是有本质区别的，现在我们分别介绍偷税、漏税、骗税、抗税、欠税的概念以及国家法规的相关规定。

1. 愚蠢的偷税行为

偷税是违法的，税收违法活动中偷税影响很坏、现象最多。由于税收是对纳税人利益的剥夺，尽量少缴或不缴税是纳税人的普遍愿望，因此，偷税是各国普遍存在的现象，即使在发达国家，税收征收管理比较完善，纳税人纳税意识普遍较高的情况下，偷税也是屡禁不止的痼疾。

我国《税收征管法》第63条规定："纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。"

"扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。"

偷税具有以下特征：

①行为主体是纳税人，是根据法律和行政法规的规定负有纳税义务的单位和个人。

②行为主体实施了偷税行为。偷税行为人主要是通过以下三种手段进行偷税：

● 伪造、变造、隐匿和擅自销毁账簿、记账凭证。其中，伪造是指行为人依照真账簿、真凭证的式样制作虚假的账簿和记账凭证，以假充真的行为，俗称造假账、两本账；变造是指行为人对账簿、记账凭证进行挖补、涂改、拼接等方式，制作假账、假凭证，以假乱真的行为；隐匿是指行为人将账簿、记账凭证故意隐藏起来，使税务机关难以查实计税依据的行为；擅自销毁是指在法定的保存期内，未经税务主管机关批准而擅自将正在使用中或尚未过期的账簿、记账凭证销毁处理的行为。

● 在账簿上多列支出或者不列、少列收入。多列支出是指在账簿上大量填写超出实际支出的数额以冲抵或者减少实际收入的数额、虚增成本，乱摊费用，缩小利润数额等行为；不列、少列收入是指纳税人账外经营、取得应税收入不通过销售账户，直接转为利润或者专项基金，或者挂在往来账户不结转等行为。

● 经税务机关通知申报而拒不申报或进行虚假的纳税申报。其中，经税务机关通知而拒不申报，是指应依法办理纳税申报的纳税人，不按照法律、行政法规的规定办理纳税申报，经税务机关通知后，仍拒不申报的行为；进行虚假的纳税申报是指在纳税人进行纳税申报过程中，制造虚假情况，如不如实填写或者提供纳税申报表、财务会计报表以及其他的纳税资料等，少报、隐瞒应税项目、销售收入和经营利润等行为。

根据《刑法》第201条的规定，偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的，或者因偷税被税务机关给予两次行政处罚又偷税的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金。偷税数额占应纳税额30%以上，并且偷税数额在10万元以上的，最高刑期为7年有期徒刑。

应当注意的是，偷税数额占应纳税额的比例和实际偷税的数额这两种数额必须都达到刑法规定的标准，才构成偷税罪。

扣缴义务人是指根据不同的税种，由有关的法律、行政法规规定的，负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。他们所代扣代缴、代收代缴的税款，应依法上缴税务机关。如果扣缴义务人，不缴或

者少缴已扣、已收税款的，实际上是截留国家税款的行为，对这类行为，税务机关要追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金，并处以不缴或少缴税款50%以上5倍以下的罚款。依据刑法，不缴或少缴已扣、已收税款数额占应缴税额10%以上并且数额在1万元以上的，应当依照前述偷税的处罚规定处罚。

对多次犯有偷税行为未经处理的，依照累计数额计算。未经处理是指未经税务机关或者司法机关处理。按照累计数额计算是指按照行为人历次偷税的数额累计相加。只要多次犯有偷税行为，不管每次的数额多少，只要累计达到了法定起刑数额标准，即应按规定追究刑事责任。

2. 糊涂的漏税行为

漏税是指纳税单位和个人无意识发生的漏缴或少缴税款的行为。如由于不了解不熟悉税法规定和财务制度或错用税率、漏报应税项目，少计应税数量、销售金额和利润等。

从上述漏税的定义中可以得出漏税的几点特点：

①漏税是无意识的。漏税是纳税人在纳税过程中因纳税人的无意识行为而发生的漏缴行为，不像偷税那样是纳税人故意违反税收法规的行为。

②漏税行为所承担的法律责任较轻。纳税人的漏税行为如果被税务部门发现，对纳税人除限期追补漏缴税款外，还可处以不缴或者少缴的税款5倍以下的罚款。偷税、骗税、抗税、欠税等故意行为不但要如数缴纳税款和受到相应的行政处罚，还要追究相应的刑事责任。

③税务机关也负有一定责任。税务机关由于纳税宣传不力，或工作疏漏，税法太繁杂等原因，使得纳税人在纳税时出现许多问题，这些问题是由税务机关造成的，不应把责任完全推卸在纳税人身上。因此，我国的《税收征管法》没有单列漏税条款的法律责任，不过，应要求纳税人限期补缴税款。

3. 可恶的骗税行为

我国实行的出口退税制度，是一项鼓励企业出口创汇，参与国际竞

争，拓宽国际市场，符合国际惯例的有效政策。但是，一些不法企业和个人利用该项税收优惠政策骗取出口退税，不仅导致国家税款的大量流失，而且扰乱了市场经济秩序，影响了公平竞争环境的形成。《税收征管法》第66条规定，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，由税务机关追缴其骗取的退税款，并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。对骗取国家出口退税款的，税务机关可以在规定期间内停止为其办理出口退税。

骗取出口退税是故意行为，具有非法牟利的目的。申请退税，必须提供海关盖有“验讫章”的产品出口报关单、出口销售发票、出口产品购进发票和银行的出口结汇水单。税务机关根据上述有关凭证、单据，依法对出口企业办理退税。而假报出口是行为人根本没有出口产品，但为了骗取国家的出口退税款而伪造上述有关单据、凭证等假报出口的行为。其他欺骗手段，是指除了“假报出口”以外的所有为骗取国家出口退税款而采取的欺骗手段。对骗取出口退税款的，税务机关要追缴其骗取的退税款，同时，可以处以1倍以上5倍以下的罚款。构成犯罪的追究刑事责任。根据我国《刑法》第204条的规定，对构成骗取出口退税罪的处罚分为三档刑：第一档刑是数额较大的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金；第二档刑是数额巨大或者有其他严重情节的，处5年以上10年以下有期徒刑，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金；第三档刑为数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金或者没收财产。

《刑法》还规定，纳税人缴纳税款后，采取假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款的，按照偷税罪定罪处罚；骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照骗取出口退税罪的规定处罚。这一款所规定的犯罪主体仅限于纳税人。

出口退税是国家鼓励企业出口的一种国际通行的政策，通过出口退税，商品以不含税的价格进入国际市场，可以提高产品的竞争力，促进

企业发展，对违反国家法律，采取假报出口或其他欺骗手段，骗取国家出口退税款的，税务机关可以取消其出口退税的资格，在一定期限内停止为其办理出口退税。使其在经济上受损失，并且起到制裁的作用。

4. 野蛮的抗税行为

抗税是所有未按照规定缴纳税款的行为中手段最恶劣、情节最严重、影响最坏的行为，是一种明目张胆地对抗国家法律的行为。它不仅严重妨碍了国家税务人员依法执行公务，扰乱了正常的税收秩序和社会秩序，影响了国家税收收入的实现，而且给税务人员的人身安全带来了威胁。特别是那些以暴力方法对税务人员进行人身伤害的抗税行为，所侵害的客体不只是国家税收，而且指向税务人员的人身健康和生命权利。《税收征管法》第67条明确规定：以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的，是抗税，除由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金外，依法追究刑事责任。情节轻微，未构成犯罪的，由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金，处拒缴税款1倍以上5倍以下的罚款。

抗税，就是指负有纳税义务的个人，故意违反税收法律、法规，采取暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。这种行为的特征是：

①当事人明知侵害的对象是正在依法执行征税职务的税务人员。

②采取阻碍的方式通常是以暴力、威胁方法迫使税务人员放弃执行职务。

③实施这种行为的主体既可以是纳税人、扣缴义务人，也可以是其他人。

因此，构成抗税行为的关键特征是对税务机关和税务人员实施暴力和威胁，抗税行为成立与否并不决定于抗拒缴纳税款的数额大小。只要以暴力、威胁方法拒不缴纳税款，不管税款多少，都可构成抗税。

拒不缴纳税款是指纳税人或者扣缴义务人应当缴税而公然拒不缴税的行为。以暴力方法拒不缴纳税款，是指行为人对税务人员采用暴力方法，包括殴打、推搡、伤害、强行禁闭以及为阻碍征税而砸毁税务人员

使用的交通工具、聚众冲击打砸税务机关等直接侵害人身安全的暴力方法；以威胁方法拒不缴纳税款，是指纳税人采用威胁的方法拒不缴纳税款，如扬言以拼命的威胁方法拒缴税款，或以对税务人员及其亲属的人身、财产的安全采取伤害、破坏相要挟，使其放弃执行自己的征税职务，达到拒缴税款的目的。

《刑法》中把抗税罪的手段界定在“暴力、威胁方法”的范围内，规定：以暴力威胁方法拒不缴纳税款的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处拒缴税款1倍以上5倍以下罚金；情节严重的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处拒缴税款1倍以上5倍以下罚金。

一般抗税行为与抗税罪的界限在于情节的轻重，主要有以下两点：

①暴力程度、后果以及威胁的内容。

②拒缴税款数额和抗税次数。

前者是主要的，如果抗税数额较小，而且没有使用明显的暴力、威胁方法未造成严重后果，或者只有一般威胁词语，则属于“情节轻微，未构成犯罪”的情况。但是，如果抗税数额虽小，但明显是使用暴力的，如超出一般的阻拦，而对正在执法的税务人员实施殴打的，就应当按抗税罪论处。因此，抗税罪成立与否的关键为是否采用暴力而不是拒缴税款的数量。

5. 无知的欠税行为

税法中的“欠税”概念，是指超过税务机关核定的纳税期限，没有按时缴纳税款、拖欠税款的行为。这里的纳税期限是指实体法中规定的纳税期限。欠缴税款既影响国家税款的及时入库，又占用了国家税款，破坏了税法的严肃性，应该承担法律责任。

对不按期缴纳或者解缴的，税务机关应当责令其限期缴纳或者解缴。在现实中，纳税人未按照规定期限缴纳或者解缴税款的情况可以分为两种情况：

①非故意的。有的是不知道应该纳税，有的是知道但由于各种原因

不能按期缴纳或者解缴。

②故意的。纳税人或者扣缴义务人出于一定的目的占用税款，不按期缴纳或者解缴。

对这两种情况，不论是否是故意的，税务机关都要责令其限期缴纳，如果过期仍不缴纳，也没有提出申请，或者提出申请，税务机关没有批准，对纳税人及扣缴义务人上述行为给予一定的处罚，避免其无偿占用国家税款。

对欠税要负的法律责任，《税收征管法》有多处规定：

①第65条对逃避追缴欠税规定了严格的法律责任。刑法也对其规定了明确的制裁措施。

②违反法律、行政法规规定延缓征收税款要负法律责任。如第83条规定："违反法律、行政法规的规定提前、延缓征收或摊派税款的，由其上级机关或者行政监察责令改正，对直接负责的主管人员和其他直接人员依法给予行政处分。"

③明确在规定的期限内不缴或者少缴税款的法律责任。如《税收征管法》第68条规定："纳税人、扣缴义务人在规定期限内不缴或者少缴应纳或者应解缴的税款，经税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的，税务机关除依照《税收征管法》第40条的规定采取强制执行措施追缴其不缴或者少缴的税款外，可以处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款。"

所谓逃避追缴欠税，是指负有纳税义务的单位和个人，超过税务机关核定的纳税期限，没有按时缴纳税款，并在税务机关追缴税款期间，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴税款的行为。《税收征管法》第65条规定："纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴的税款的，由税务机关追缴欠缴的税款、滞纳金，并处欠缴税款50%以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。"

欠税逃避追缴，是指纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产

的手段，妨碍税务机关追缴所欠税款的行为。这类行为的特点是：纳税人有能力缴纳欠缴的税款但谎称无力给付，而采取转移、隐匿财产的手段加以逃避。尽管这类行为的发生是以欠缴税款为前提，但其与欠税的不同在于，欠税是无力缴纳，而逃避追缴欠税是有缴款能力而不缴纳。区别两者的关键是：逃避追缴欠税的行为人采取了转移或者隐匿财产的手段而妨碍税务机关追缴欠缴的税款，欠税行为人则未采取上述手段。两者主观方面也不完全相同，即逃避追缴欠税具有逃避纳税而非法获利的目的，欠税行为一般只是暂时拖欠税款，而无逃避纳税的故意。尽管逃避追缴欠税行为与偷税都是在暗中进行的，但偷税隐瞒的是计税依据（即税基），而逃避追缴欠税隐瞒的是缴款能力。

采取转移或者隐匿手段，妨碍税务机关追缴税款的，税务机关要追缴欠缴的税款、滞纳金，按照《税收征管法》第32条的规定，从滞纳税款之日起计征，并可以对妨碍追缴欠税的纳税人处以欠缴税款50%以上5倍以下的罚款。构成犯罪的，依法追究刑事责任。根据刑法的规定，欠缴应纳税款的纳税人，采取非法手段致使税务机关无法追缴的欠税在1万元以上的，就构成犯罪行为，除由税务机关追缴所欠缴的税款外，对数额在1万元以上不满10万元的，可处以3年以下有期徒刑或者拘役，并处欠缴税款5倍以下的罚金。数额在10万元以上的，处以3年以上7年以下有期徒刑，并处以欠缴税款5倍以下的罚金；对数额不满1万元的，由税务机关追缴欠缴的税款，并可处以所欠缴税款5倍以下的罚款。

欠缴应纳税款的纳税人，应当积极采取措施筹集资金，按时将所欠的税款缴入国库，这是纳税人应尽的义务。因此，纳税人采取转移、隐匿财产等手段来逃避履行纳税义务，是一种扰乱税收征管秩序的行为，严重损害国家利益，必须严惩。

逃避追缴欠税构成犯罪的情况有三种：

①采取转移或者隐匿财产的手段。

②妨碍税务机关追缴欠缴税款，使税务机关无法追缴。

③欠缴税款在1万元以上。

涉嫌犯罪需移送司法机关追究刑事责任的案件必须同时符合上述三个条件。对不符合上述条件的，不能追究刑事责任，但只要采取了转移或者隐匿的手段，不论是否能够追回欠缴税款，也不论数额大小，税务机关都可以对其进行行政处罚。

第8章 税收优惠政策

8.1 税收优惠政策的概念及特点

1. 税收优惠政策的含义

税收优惠政策，是税法对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。改革开放以来，我国为了扶持某些地区、行业、企业和业务的发展，或者对某些具有实际困难的纳税人给予照顾，在税法中作出某些特殊的规定，比如，免除其应缴纳的全部或部分税款，或者按照其缴纳税款的一定比例给予返还等等，从而减轻纳税人的实际税收负担。

这种在税法中明确的用以减轻纳税人税收负担的规定，就是税收优惠政策。税收优惠政策是税法是组成部分，属于法的范畴，直接构成税法的一部分。

2. 传统税收优惠政策的特点

1950～1978 年，我国税收制度分别经历了 1950 年统一税政、1953 年修正税制、1958 年工商税与农业税改革以及 1973 年全面试行工商税制等四次大的变革。其间，除建国初期在很短的时间内税收优惠政策的

制定以各种经济成份统一税政、公平税负为原则，十年动乱期间税制被作为繁琐哲学批判、税收功能丧失贻尽，几次税制改革实施的优惠政策主要有以下三个特点：

①按照公私区别对待的原则，鼓励发展国营、集体经济组织，而对个体和私营经济实行限制。

②按照“工业低于商业、生产资料低于消费资料、民生必需品低于普通消费品、普通消费品低于奢侈品及“增产不增税”等原则，运用减免流转税、农业税等方式，扶持国家急需发展的产品和行业，满足社会经济生活的最基本需要。

③按照集中与分散相结合的方式管理减免税，调动地方政府发展经济的积极性。在此时期，税收规模小，税收优惠政策力度不大，但它对恢复国民经济，发展国有经济、促进生产资料和人民基本生活资料的增长起到了一定的作用。也为今后实行规范的税收优惠政策提供了一些宝贵的经验。

3. 计划经济时期税收优惠政策的特点

1979～1992年，我国先后进行了建立涉外税制、二步利改税以及工商税制进一步完善等重大改革。为适应对内改革、对外开放需要，促进商品经济的全面发展，我国按照减税让利的指导思想，陆续制定了一系列吸引外资、促进国有和非国有经济发展的税收优惠政策，税收优惠的作用范围和调控力度明显加大。其间，税收优惠政策主要具有以下四个特点：

①按照经济性质不同，对各类企业采取全方位的税收优惠政策：外商投资企业享受税收普惠待遇，个体私营经济及乡镇企业实行低税照顾，国营企业普遍运用以税还贷、税前还贷等优惠方式；优惠政策以所得税、流转税优惠为主，同时涉及其他多个税种。

②区域税收优惠按“经济特区－经济技术开发区－沿海经济开放区－内地”递减的方式体现，东部沿海地区享受的税收优惠待遇高于

其它地区，区域税收优惠政策格局初步形成。

③产业税收优惠政策的实施范围除基础设施、加工工业外，还包括鼓励外向型经济发展，推动进出口贸易等。

④税收优惠的管理权限相当分散，减免税成为地方促进经济发展的重要手段。

这一时期，我国税收优惠政策虽然存在目标多元、规模失控、结构不合理等问题，但积极作用也非常明显：

①缓解了改革开放初期我国投资环境较差、经济发展资金不足等因素的制约，增强了外国投资者进入中国的信心，外商直接投资从无到有，规模逐步扩大，成为我国经济高速增长的一支重要力量。

②外商投资企业的迅猛发展，既提高了我国工业产品的加工水平，也推动了进出口贸易的大力发展，特别是外商投资企业带来的国外先进技术和企业管理经验，极大地促进了我国商品经济的发展。

③有力地推动了东部沿海地区外资企业、乡镇企业、个体私营经济的发展，扩大了社会就业，促进了人民生活水平的不断提高。

4. 市场经济时期税收优惠政策的特点

1994 年，我国按照社会主义市场经济体制的要求，遵循统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保证财政收入的指导思想，对税制进行了全面的改革，对税收优惠政策进行了较大范围的调整和清理。这次改革形成的税收优惠政策主要具有以下三个特点：

①内资企业流转税、所得税优惠得到了全面的清理、调整，外资企业则继续运用减免税、超税负返还等优惠政策，外资企业总体税负明显低于内资企业。

②进出口税收减免、流转税和所得税优惠均与特定区域及相关行业挂钩，区域税收优惠特征十分突出。

③集中了税收优惠政策的管理权限，初步实现了税收优惠的统一管理。

1994年税制改革，及时扭转了税收优惠失控的局面，税收优惠政策的范围有所缩小，有力地促进了税收收入的快速增长。1994年我国税收收入比上年增加870亿元，以后几年税收年均增长都超千亿元，清理和规范税收优惠是其中十分重要的因素。同时，这次改革保证了外商投资企业的税收优惠政策相对稳定，进一步促进了引进外资，引进先进技术工作。我国已连续多年成为发展中国家利用外资金额最多、增长速度最快，在世界上仅次于美国的第二大受资国。此外，区域、产业税收优惠政策的作用在这一时期也得到充分显现，使东部沿海在加强基础设施、扩大进出口贸易、发展外向型经济等方面更具比较优势，有力地推动了部分产业的升级和产品的更新换代，促进了地区经济的发展。

8.2 税收优惠政策的作用

税收优惠政策作为税收制度和税收政策的重要组成部分，其作用的大小与税收在国民经济中的地位和发挥的作用紧密联系。在建立社会主义市场经济体制的过程中，税收地位越来越重要，其作用越来越明显。与之相适应，税收优惠政策作为税收制度对某些纳税人和征税对象给予的鼓励和照顾的一种特殊规定，恰恰是对税制本身的统一性和固定性的一种必要的灵活补充。因此，根据社会经济形势发展变化的需要，配合国家宏观经济政策和社会发展目标，及时制定和调整税收优惠政策，有利于更好地贯彻执行党和国家各个时期的路线、方针、政策，更加充分地发挥税收促进经济增长，调整经济结构，保持社会稳定等方面的作用。

1. 配合国家经济体制改革

税收优惠政策涉及领域广，政策性强，具有灵活性、及时性和适应性强的特征。近30年来的改革实践证明，无论是财政体制、金融体制、投资体制的改革，还是计划体制、企业管理体制、外贸体制、流通体制的改革，都涉及到方方面面的利益调整，都需要付出必要的代价来解决改革中存在的各种矛盾和问题。对各项改革予以必要的补偿，有的是直接通过财政支出来解决的，有的是通过税收制度的建立来调整的。大量的、经常采用的则是通过制定特定税收优惠和临时优惠条款来予以鼓励和照顾。因此，在经济体制转型时期，通过实施税收优惠，灵活、及时地处理和协调各方利益矛盾，鼓励符合改革目标与发展方向的各种行为，有利于促进社会主义市场经济体制的建立。

2. 促进国家经济结构调整

国家通过制定不同的税收优惠政策，配合国家产业政策，对急需发

展和需要扶持的产业、行业、企业和产品给予特殊的鼓励和照顾，有利于促进经济结构、产业结构的调整和产品结构的升级换代。例如，通过设置增值税及其税收优惠，促进企业向专业化协作和社会化生产发展，对企业之间的横向联合和企业组织结构、产品结构的改造，具有一定的积极作用。通过对科技、教育、社会福利、资源综合利用、环境保护等行业、产业给予特殊的税收优惠，降低其税收负担，可以吸引更多的资金投入到这类领域，从而加速产业结构的调整和优化。

3. 吸引外资、引进先进技术

税收优惠政策在促进对外开放方面所起的作用是十分明显的。特别是在对外开放的初期，通过对外商投资企业和外国企业以及经济特区、沿海经济开放区、沿江开放城市和内陆开放城市制定各项税收优惠政策，对于吸引外资和引进先进技术，起到了不可替代的历史性作用。随着改革开放的深入，对国家急需发展的产业和引进先进技术，对国家需要扶持的民族工业给予了必要的税收优惠，对提高国际竞争力和发展对外贸易起到了积极的推动作用。例如，对钢材、棉花和购买国产设备予以税收优惠，对出口企业给予全额退税，对高新技术企业、软件生产企业集成电路生产和设计企业以及汽车国产化给予鼓励和扶持的税收优惠等等，对促进经济增长和外向型经济的发展已经发挥了积极的促进作用，并将产生深远的影响。

4. 促进社会经济协调发展

税收优惠政策的实施在配合经济体制改革，促进经济结构、产业结构和产品结构调整，扩大对外开放的同时，对于配合国家社会经济政策，维护社会稳定和社会进步，促进社会经济协调发展的作用十分明显。例如：国家为了促进“老、少、边、穷”地区社会经济发展和配合西部大开发战略，对“老、少、边、穷”地区和中西部地区给予一定的税收优惠，可以减轻这些地区企业、单位和个人的税收负担，吸引更多的投资者到“老、少、边、穷”地区和中西部地区进行投资，从

而促进这些地区社会经济的发展。再如：国家通过对民政福利企业以及残疾人员、下岗职工和低收入阶层给予税收优惠的照顾，以增加这些特殊社会成员的就业机会和提高其收入水平，对于保持社会稳定，实现社会公平，促进共同富裕等社会政策目标也有积极的作用。

8.3 税收优惠政策的分类

税收优惠政策可以从不同的角度进行不同的分类。大体上有以下几种分类方法：

1. 按税种分类

按照税种设置的不同，税收优惠可以分为流转税类税收优惠、所得税类税收优惠、财产税类税收优惠、行为税类税收优惠。具体可以划分为增值税税收优惠、消费税税收优惠、营业税税收优惠、关税税收优惠、企业所得税税收优惠、个人所得税税收优惠、房产税税收优惠、印花税税收优惠等等。可以说，一个国家（或地区）设置多少个税种，就可以按税种划分为多少种税收优惠。按税种划分税收优惠是最基本的税收优惠分类。

2. 按优惠方式分类

按照税收优惠方式的不同，可以分为税额优惠、税率优惠、税基优惠和时间优惠。

（1）税额优惠。是指通过直接减少纳税人的应纳税额的方式来免除或减轻纳税人税收负担的税收优惠。免税、减税、出口退税、再投资退税、即征即退、先征后返、税额扣除、税收抵免、税收饶让、税收豁免、以税还贷、投资抵免等均属于税额优惠的范畴。

（2）税率优惠。是指通过降低税率的方式来减轻纳税人税收负担的税收优惠。税率减征、优惠税率、协定税率、关税中的暂定税率等属于税率优惠的范畴。

（3）税基优惠。是指通过缩小计税依据的方式来减轻纳税人税收负担的税收优惠。起征点、免征额、税项扣除、亏损结转、税前还贷、

缩短折旧年限、汇总纳税等，均属于税基优惠的范畴。这类优惠方式的最终结果均使纳税人的计税依据减少，从而使应纳税额减少。

（4）时间优惠。是指通过推迟税款的缴纳时间来减轻纳税人税收负担的税收优惠。缓税、加速折旧、存货计价等均属于时间优惠。

3. 按纳税人分类

按照享受税收优惠的纳税人不同，税收优惠可以分为本国纳税人享受的税收优惠和外国纳税人享受的税收优惠两大类。本国纳税人享受的税收优惠又可分为本国企业所享受的税收优惠、事业单位享受的税收优惠、机关团体享受的税收优惠和个人享受的税收优惠等。外国纳税人享受的税收优惠又可分为外商投资企业享受的税收优惠、外国企业享受的税收优惠、外交机构、国际组织和外交人员享受的税收优惠以及外籍人员享受的税收优惠等。

4. 按行业分类

按享受税收优惠的产业、行业的不同，可以将税收优惠分为第一产业税收优惠、第二产业税收优惠、第三产业税收优惠。具体又可以分为农林牧渔业税收优惠、能源交通运输业税收优惠、制造业税收优惠、商业与外贸税收优惠、建筑安装业税收优惠、科技及新兴产业税收优惠、文化体育卫生税收优惠、民政福利与社会保障税收优惠、金融保险证券税收优惠、行政司法与公共事业税收优惠等等。

5. 按优惠期限分类

税收优惠按照其享受期限可以分为长期优惠和定期优惠。长期优惠，是指没有明确规定享受期限的税收优惠，这类税收优惠，只要税法不修改和优惠规定不被废止，其税收优惠就长期适用。定期优惠，是指税法规定在某一段确定的时期内纳税人能享受的税收优惠，通常分为规定优惠起止期限可享受的税收优惠和明确优惠年限的税收优惠。

6. 按审批程序分类

按照享受税收优惠的审批程序的不同，税收优惠可以分为无需经过

审批程序即能享受的税收优惠和需经申请审批才能享受的税收优惠。例如：个人所得税法规定的免征额，增值税、营业税规定的起征点，增值税进项税额的扣除以及税法规定的优惠税率、税项扣除项目等等，均无需纳税人向税务机关提出申请，只要按税法的规定进行扣除即可，而对税法规定的减税、免税税收优惠，出口退税优惠、先征后返、即征即退、税收抵免、税收饶让、投资抵免、再投资退税等等，则需按税法规定的程序，一般得先由纳税人提出申请，报主管税务机关审核或逐级上报国家税务总局批准，才能享受税收优惠。

7. 按法律地位分类

按照在税法中的地位不同，税收优惠可以分为法定优惠、特定优惠和临时优惠。所谓法定优惠，是指在各税种的基本法规定的各项税收优惠。这类优惠一般具有长期适用性和较强的政策性，属于长期税收优惠。所谓特定优惠是指国家根据社会经济形势的发展变化，为发挥税收调节经济的作用，而制定的各种税收优惠政策。这类优惠一般是税法中不能或不宜一一列举，而对法定优惠进行解释的补充规定；或者是在税法出台后，由于客观形势的变化而作为法定优惠的补充条款。特定优惠通常由国务院或国家主管税收业务的财政部、国家税务总局和海关总署以税收法规、规章的形式发布，具有较强的灵活性、时效性和不确定性。特定优惠可以是长期优惠，也可以是定期优惠，大部分都是定期优惠。临时优惠是为了照顾纳税人某些特殊困难和特殊原因而临时规定的税收优惠，具有不确定性和不可预见性的特征，它通常是定期的、一次性的优惠。

另外，税收优惠政策还可以按优惠的区域不同分为经济特区税收优惠、经济技术开发区税收优惠、高新技术产业开发区税收优惠、沿海沿江开放城市税收优惠、中西部及贫困地区税收优惠等等。按优惠的业务性质不同，分为国内业务税收优惠和涉外业务税收优惠。按优惠鼓励的对象不同，分为出口税收优惠、进口税收优惠、投资税收优惠、环境保护税收优惠、资源综合利用税收优惠等等。

8.4 税收优惠的方式

我国税收优惠的方式主要有以下几种：免税；减税；缓税；出口退免税；再投资退税；即征即退；先征后返；税额抵扣；税收抵免；税收饶让；税收豁免；投资抵免；保税制度；以税还贷；税前还贷；亏损结转；汇总纳税；起征点；免征额；加速折旧；存货计价；税项扣除；税收停征。

1. 免税

免税，是指按照税法规定免除全部应纳税款，是对某些纳税人或征税对象给予鼓励、扶持或照顾的特殊规定，是世界各国及各个税种普遍采用的一种税收优惠方式。

免税是把税收的严肃性和必要的灵活性有机结合起来制定的措施。在经济生活中，税收立法确定的税收制度，包括设立税种、设计税目和税率，是根据社会经济发展的一般情况和群体的平均承受能力来制定的，适应了普遍性、一般性的要求。但具体到不同产业、不同地区和不同的纳税人、征税对象，往往需要从实际出发，对一些需要扶持、鼓励或照顾的地区、行业、产业或纳税人、征税对象给予特殊的规定，以体现税收因地制宜、区别对待、合理负担的原则。因此，在统一征税的基础上，采取免税的税收优惠，以适应个别的特殊情形，成为世界各国税收制度普遍采取的一种政策措施。

免税一般可以分为法定免税、特定免税和临时免税三种：

（1）法定免税

是指在税法中列举的免税条款。这类免税一般由有税收立法权的决策机关规定，并列入相应税种的税收法律、税收条例和实施细则之中。

这类免税条款，免税期限一般较长或无期限，免税内容具有较强的稳定性，一旦列入税法，没有特殊情况，一般不会修改或取消。这类免税主要是从国家（或地区）国民经济宏观发展及产业规划的大局出发，对一些需要鼓励发展的项目或关系社会稳定的行业领域，给予的税收扶持或照顾，具有长期的适用性和较强的政策性。如：按照中国增值税暂行条例第16条的规定，对农业生产单位和个人销售自产初级农产品免征增值税；按照营业税暂行条例第6条的规定对托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务免征营业税。

（2）特定免税

是根据政治、经济情况发生变化和贯彻税收政策的需要，对个别、特殊的情况专案规定的免税条款。这类免税，一般是在税法中不能或不宜一一列举而采用的政策措施，或者是在经济情况发生变化后作出的免税补充条款。这类免税，一般由税收立法机构授权，由国家或地区行政机构及国家主管税务的部门，在规定的权限范围内作出决定。其免税范围较小，免税期限较短，免税对象具体明确，多数是针对具体的个别纳税人或某些特定的征税对象及具体的经营业务。这种免税规定，具有灵活性、不确定性和较强的限制性，一般都需要纳税人首先提出申请，提供符合免税条件的有关证明文件和相关资料，经当地主管税务机关审核或逐级上报最高主管税务机关审核批准，才能享受免税的优惠。

（3）临时免税

是对个别纳税人因遭受特殊困难而无力履行纳税义务，或因特殊原因要求减除纳税义务的，对其应履行的纳税义务给予豁免的特殊规定。这类免税一般在税收法律、法规中均只作出原则规定，并不限于哪类行业或者项目。它通常是定期的或一次性的免税，具有不确定性和不可预见性的特征。因此，这类免税与特定免税一样，一般都需要由纳税人提出申请，税务机关在规定的权限内审核批准后，才能享受免税的照顾。例如：企业所得税暂行条例规定，企业遇有风、火、水、震等严重自然灾害，纳税确有困难的，经主管税务机关批准，可免征所得税1年。

上述3类免税规定，法定免税是主要方式，特定免税和临时免税是辅助方式，是对法定免税的补充。世界各国对特定免税和临时免税，都严格控制，尽量避免这类条款所产生的随意性和不公正性等负面影响。由于中国经济正处于转型时期，经济法律、法规尚处于不断修改完善阶段，为了保证国家各项改革措施和方针政策贯彻落实，在现有法定免税政策的基础上，及时调整和补充大量特定免税和临时免税条款，不仅是不可避免的，也是十分必要的。

2. 减税

减税又称税收减征，是按照税收法律、法规减除纳税义务人一部分应纳税款。它是对某些纳税人、征税对象进行扶持、鼓励或照顾，以减轻其税收负担的一种特殊规定。与免税一样，它也是税收的严肃性与灵活性结合制定的政策措施，是普遍采取的税收优惠方式。由于减税与免税在税法中经常结合使用，人们习惯上统称为减免税。减税一般分为法定减税、特定减税和临时减税。

减税的具体办法通常有4种：

（1）税额比例减征法

即对按照税收法律、法规的规定计算出来的应纳税额减征一定比例，以减少纳税人应纳税额的一种方法。例如：个人所得税法第3条规定，稿酬所得按应纳税额减征30%个人所得税；按照财税字［1999］210号文件规定，对个人购买自用普通住宅，暂减半征收契税。税额比例减征法的计算公式为：

减征税额 = 应纳税额 × 减征比例

（2）税率比例减征法

即按照税法规定的法定税率或法定税额标准减征一定比例，计算出减征税额的一种方法。税率比例减征法的计算公式为：

减征税额 = 法定税率 × 减征比例 × 计税依据

（3）降低税率法

即采用降低法定税率或税额标准的方法来减少纳税人的应纳税额。

降低税率法的计算公式为：

减征税额 =（法定税率 - 降低后的税率）×计税依据

（4）优惠税率法

是在税法规定某一税种的基本税率的基础上，对某些纳税人或征税对象再规定一个或若干个低于基本税率的税率，以此来减轻纳税人税收负担的一种减税方法。例如：企业所得税的基本税率为33%，但对微利企业规定了两档优惠税率，按照财税字［1994］第9号文件规定，对年应纳税所得额在3万元及以下的企业，按18%的税率征税；对年应纳税所得额在3万元以上、10万元以下的企业，按27%的税率征税。关税、船舶吨税按照国际税收协定或国际公约等条款对等处理国际间税收待遇的原则，均在税法中明确规定了与普通税率相对照的优惠税率表。另外，关税税则公布的暂定税率，以及涉外税收中所适用的协定税率等，均是优惠税率不同方式的表达，其实质都属低于基本税率的税率，都是减税政策在不同税种和不同场合中的运用与表述。

3. 缓税

缓税，又称延期纳税，是对纳税人应纳税款的部分或全部税款的缴纳期限适当延长的一种特殊规定。为了照顾某些纳税人由于缺乏资金或其他特殊原因造成的缴税困难，许多国家都在税法中规定了有关延期缴纳的税收条款。有的是对某个税种规定准予缓税，有的则是对所有税种规定准予缓税。

我国税法关于延期纳税的主要内容包括：

（1）基本规定

按照2001年4月28日九届全国人大常委会第21次会议审议通过的《中华人民共和国税收征管法（修订案）》第31条规定，纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准，可以延期缴纳税款，但最长不得超过3个月。经税务机关批准延期缴纳税款的，在批准期限内，不加收滞纳金。

（2）适用范围

按照2002年9月7日中华人民共和国国务院第362号令公布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第41条的规定，纳税人遇有下列情形之一的，属于税收征管法第31条所称特殊困难：

①因不可抗力，导致纳税人发生较大损失，正常生产经营活动受到较大影响的。如遇有水、火、风、雹、海潮、地震等人力不可抗拒的自然灾害。

②当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的。

（3）审批权限

新征管法规定，纳税人申请延期缴纳税款的，应当在缴纳税款期限届满前提出申请，并报送下列材料：申请延期缴纳税款报告，当期货币资金余额情况及所有现行存款账户的对账单，资产负债表，应付职工工资和社会保险费等税务机关要求提供的支出预算。税务机关应当自收到申请延期纳税报告之日起20日内，由省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关作出批准或不予批准的决定。不予批准的，从缴纳税款期限届满之日起加收滞纳金。

现行海关法规定，关税延期缴纳，应由纳税人于有关货物申报进口前或申报进口之日起7日内，向主管海关提出书面申请，并递交关税缴纳计划和由其开户银行或主管部门出具纳税担保函件，并支付缓税期间的利息。逾期不缴纳关税的，即构成关税滞纳，海关将依法追缴税款并加收滞纳金。

中国税法对缓税的适用范围包括了所有开征的税种。总体上看，中国税法虽然对缓税的申请及审批程序做出较为严格的规定，但除关税规定缓税应支付利息外，其他税种均无此类限制。

历史和国际的经验证明，只有对批准缓税的条件和审批程序做出较为严格的限制规定，才能防范实施延期纳税可能产生的不良后果。20世纪50年代，美国政府为了鼓励美国公司境外投资和提高公司在国际上的竞争力，规定对美国公司的子公司在境外取得的收入，没有汇回美

国之前，不缴纳美国公司所得税。许多美国公司抓住这一条大钻空子，将其滥用到不当的程度，纷纷跑到低税国建立意在避税的子公司，导致美国国际收支开始出现逆差。虽然1962年美国《国内收入法典》并未取消该项延期纳税的条款，但对参与避税活动的美国境外子公司剥夺了其享受延期纳税的权利，并对缓税加以严格限制。这一经验值得中国借鉴。

4. 出口退（免）税

出口退（免）税，是指对出口货物已征收的国内税实行部分或全部退税或免税的税收优惠。对出口货物退税或免税，是国际上普遍实行的政策，其目的在于增强本国产品在国际市场的竞争力，以不含国内税的价格向国外输出商品，扩大出口贸易。但是，为了加强税收管理，堵塞税收漏洞，一些国家并不直接给予出口货物免征国内税，而是实行先按供国内消费的产品计征，待产品出口后，按向海关申报并实际出口的数量，计算其已征收的税款，并退还给出口商。

按照WTO的有关规定，免除或退还出口产品的国内税，不超过其实际缴纳数额的，将不被视为补贴而被限制采用或被征收反倾销税。根据这一规则，出口退税可以部分退还，也可以全部退还已缴税款，但不得超过原实际缴纳的国内税款的数额。因此，各国政府为最大限度地鼓励产品出口，普遍采取了退还出口产品从最初流转税环节到出口环节累计实际缴纳的全部税款的措施。

随着改革开放的深化和进出口贸易的迅速发展，中国普遍实行了对出口产品退税或免税的政策，除国家禁止出口的货物和极少数产品外，出口货物全额退免国内税款。

（1）出口退（免）税的原则

为尽可能鼓励产品出口，同时又不违反有关政府贴补的规定，中国对出口退税采取“征多少、退多少、未征不退”和“彻底退税”的原则。即：凡出口属于增值税、消费税的产品，除特定出口不退税的产品

外，在国内生产环节征收了多少增值税、消费税税款，报关出口后则退还多少税款；出口产品在国内生产环节没有纳税的，报关出口后不予退税。

（2）出口退（免）税的企业范围

中国现行享受出口退（免）税的出口企业，主要有以下8类：

①有出口经营权的各类生产企业。

②有出口经营权的外贸企业。

③有出口经营权的工贸企业。

④有出口经营权的中外合资和合资连锁企业。

⑤外商投资企业。

⑥委托外贸企业代理出口的企业。

⑦指定退税企业。

⑧特准退（免）税企业。具体包括：对外承包工程公司；对外修理修配企业；外轮供应公司和远洋运输公司；在国内采购境外投资的企业；从事境外带料加工装配业务的企业；从事进料加工的纺织企业和列名钢铁企业；出境口岸免税店；机电产品出口中标企业；利用中国政府援外优惠贷款和合资合作基金方式出口货物的企业；对外进行补偿贸易、易货贸易以及对港澳台贸易的企业。

（3）出口退（免）税的货物范围。按现行规定，凡出口属于已征或应征增值税、消费税的货物，除国家明确规定不予退（免）税的货物和出口企业从小规模纳税人购进并持普通发票的部分货物外，同时具备下列4个条件的出口货物，准予退还和免征增值税和消费税：

①属于增值税或消费税征税范围的货物。

②必须经中国海关报关离境的货物。

③必须在财务上作销售处理的货物。

④必须是出口收汇并已核销的货物。

在出口货物中，由于一些货物在销售方式、结算方法和消费环节的特殊性，以及国际间的特殊情况，虽然不同时具备上述4个条件，国家

规定特准退还或免征其增值税和消费税。特准退（免）税的货物范围如下：

①对外承包工程公司运出境外，用于对外承包项目的货物。

②对外承接修理修配业务的企业，用于对外承接修理修配业务的货物。

③外轮供应公司、远洋运输公司销售给外轮、远洋国轮而收取外汇的货物。

④企业在国内采购并运往境外作为国外投资的货物。

⑤利用外国政府贷款或国际金融组织，通过国际招标由国内企业和外商投资企业中标的机电产品。

⑥境外带料加工装配业务所使用的出境设备、原材料和散件。

⑦利用中国政府援外优惠贷款和合资合作基金方式出口的货物。

⑧对外补偿贸易及易货贸易、小额贸易出口的货物。

⑨对港澳台贸易的货物。

⑩列名钢铁企业销售给加工出口企业用于生产出口货物的钢材。

⑪外商投资性公司为其所投资的企业代理出口该企业自产的货物。

⑫出境口岸免税店销售的卷烟、酒、工艺品、丝绸、服装和保健品等六大类国产货物。

⑬出口企业从小规模纳税人购进并持普通发票的抽纱、工艺品等12种特定货物。

⑭外商投资企业采购的国产设备。

⑮国家计划内出口的原油。

⑯外国驻华使（领）馆及其外交人员购买的列名中国产物品。

⑰外国驻华使（领）馆在指定加油站购买的自用汽油、柴油，增值税实行退税。

⑱保税区内企业将从区外有进出口经营权的企业购进货物和加工再出口的货物。

⑲保税区外出口企业委托仓储企业仓储并代理报关出口的货物。

另外，税法规定，出口货物如属税法规定免征增值税、消费税的，不予办理出口退税。如免税的出口军品、饲料、古旧图书等。对有进出口经营权的企业出口的一些特定货物，除经批准属于进料加工复出口贸易外，虽然已征收了增值税、消费税，但也不予退还或免征增值税、消费税。如计划外出口的原油、卷烟；国家禁止出口的货物；援外出口货物；非指定企业出口的贵重货物；外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的一般货物；生产企业自营或委托出口的非自产货物等。

（4）出口货物的退税率

根据“征多少、退多少、未征不退”和“彻底退税”的原则，对属于增值税征税范围的出口产品，按国家规定的退税率退税，并随着外贸经济形势的变化适时调整。对属于消费税征税范围的出口产品，除规定退税率的产品外，按《消费税税目税率（税额）表》规定的税率办理出口退税。当出口的货物是应税消费品时，其退还增值税要按规定的退税率计算，其退还消费税应按应税消费品所适用的消费税税率计算。企业应将不同消费税税率的出口货物分开核算和申报，凡划分不清适用税率的，一律从低适用税率计算应退消费税税额。

（5）出口退（免）税的计算

①有进出口经营权的内、外资生产企业及生产型集团公司，自营出口或委托出口的自产货物，除另有规定者外，一律实行“免、抵、退”办法。“免”是指对生产企业自营出口或委托出口的自产货物，免征本企业生产环节的增值税；“抵”是指生产企业自营出口或委托出口的自产货物应予免征或退还的所耗用原材料、零部件等已纳税款抵扣内销货物的已纳税款；“退”是指生产企业自营出口或委托出口自产货物占本企业当期全部货物销售额50%以上的，在一个季度内，因应抵顶的税额大于应纳税额时，对未抵扣完的税额部分予以退税。

应退税额 = 本季度出口货物的离岸价格 × 外汇人民币牌价 × 退税率

当生产企业自营出口或委托出口自产货物占本企业当期全部货物销售额不足50%时，未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣。

应结转抵扣的进项税额 = 本期未抵扣完的进项税额 - 应退税额

②对于生产企业以“进料加工”贸易方式进口料、件加工复出口的，实行“免、抵、退”办法计算退税额：

当期不予抵扣或退税的税额 = 当期出口货物离岸价格 × 外汇人民币牌价 ×（征税率 - 退税率）- 当期海关核销免税进口料件组成计税价格 ×（征税率 - 退税率）

③对有进出口经营权的外贸企业收购货物直接出口或委托出口货物，以及对外承包项目、对外修理修配业务等特定企业出口货物的，应依据购进货物增值税专用发票所列明的进项金额和该货物适应的退税率计算退税。计算公式为：

应退税额 = 购进货物的进项金额 × 退税率

④对出口企业从小规模纳税人购进特准退（免）税货物，按所取得的普通发票计算应退税额，计算公式为：

应退税额 = 普通发票所列含税销售额 ÷（1 + 征收率 6%）× 退税率（6% 或农产品 5%）

⑤出口应税消费品退税的计算。外贸企业出口或代理出口货物的应退消费税税额，应按不含增值税的购进金额和《消费税税目、税率（税额）表》规定的税率（单位税额）计算应退税额。计算公式为：

应退税额 = 出口消费品的工厂销售额（出口数额）× 税率（单位税额）

5. 再投资退税

再投资退税，是指对特定的投资者的再投资所得给予部分或全部退还的一种税收优惠。一般适用于企业所得税条款，是发展中国家为吸引外商增加投资所采取的一种税收措施。中国税法规定，对外商投资企业的外国投资者，其将从企业取得的利润不汇回国内，而是再投资于本企业或新开办的其他企业，经营期不少于 5 年的，经税务机关批准，可退还其再投资部分已缴纳的企业所得税 40% 的税款。其计算公式为：

再投资退税额 = 再投资额 ÷（1 - 适用税率 33%）× 企业所得税税率（30%）× 退税率（40%）

= 再投资额 × 17.91%

另外，中国税法还规定，为鼓励外国投资者在中国境内直接再投资

举办、扩建产品出口企业或先进技术企业；鼓励外商投资者开发海南经济特区，投资于基础建设项目和农业开发项目，对外商投资者在境内分得的利润再投资于产品出口企业和先进技术企业以及将从海南经济特区内企业分得的利润投资于区内基础建设项目和农业开发企业的，可按中国税法规定全部退还再投资部分已纳企业所得税税款。其计算公式为：

再投资退税额 = 再投资额 ÷（1 - 适用税率 33%）× 企业所得税税率（30%）× 退税率（100%）

= 再投资额 × 44.776%

6. 即征即退

即征即退，是指对按税法规定缴纳的税款，由税务机关在征税时部分或全部退还纳税人的一种税收优惠。与出口退税先征后退、投资退税一并属于退税的范畴，其实质是一种特殊方式的免税和减税。

目前，我国采取即征即退政策仅限于缴纳增值税的个别纳税人。例如：为鼓励开发软件产品，提高中国软件生产企业的竞争力，财税［2000］25号文件规定，对销售自行开发生产的软件产品或改造进口软件后对外销售的，按法定税率17%征税，其增值税实际税负超过3%的部分，实行即征即退的政策。为鼓励自行生产集成电路产品，财税［2000］25号文件规定，对销售自行生产的集成电路产品，按17%的法定税率征税后，其增值税实际税负超过6%的部分，实行即征即退政策。为了提高飞机维修劳务的竞争力，扶持飞机维修业务的开展，财税［2000］102号文件规定，对飞机维修劳务，增值税实际税负超过6%的部分，实行即征即退办法。为照顾国有森工企业的实际困难和鼓励开发综合利用产品，财税字［1998］33号文件规定，对国有森工企业以林区“三剩物”和次薪材为原材料加工生产的综合利用产品，在2000年底前增值税实行即征即退政策。上述四项即征即退政策，前三项是对增值税实行部分已征税款的退税，其实质是减税政策，后一项是对增值税已征税款全额退税，其实质是免税政策。采取即征即退政策，与先征后返相比，具有税款返还及时、操作程序简单易行的优点。与免税减税比

较，即征即退方式有利于加强对税收优惠的管理，便于控制税收优惠的规模，是西方发达国家运用税式支出制度进行税收优惠管理的雏形。

7. 先征后返

先征后返又称先征后退，是指对按税法规定缴纳的税款，由税务机关征收入库后，再由税务机关或财政部门按规定的程序给予部分或全部退税或返还已纳税款的一种税收优惠，属退税范畴，其实质是一种特定方式的免税或减免规定。与即征即退相比，先征后返具有严格的退税程序和管理规定，但税款返还滞后，特别是在一些财政比较困难的地区，存在税款不能及时返还甚至政策落实不到位的问题。

目前，中国采取先征后返的办法主要适用于缴纳流转税的纳税人和个别缴纳企业所得税的纳税人。例如：按照财税字［1996］78 号文件规定，对各党派、各级政府、人大、政协、工青妇和军事部门及新华社的机关报刊，大中小学生课本、少儿报刊、科技图书和期刊等出版物，增值税实行先征后返；按照财税字［1999］1 号文件规定，对废旧物资回收经营企业，增值税先征后返 70%；按照财税字［1998］42 号文件规定，对列入国家“三线脱险搬迁企业”名单的三线企业，实行增值税、营业税超基数返还的政策。

8. 税额抵扣

税额抵扣又称税额扣除，也称扣除税额，是指纳税人按照税法规定，在计算缴纳税款时对于以前环节缴纳的税款准予扣除的一种税收优惠。由于税额抵扣是对已缴纳税款的全部或部分抵扣，是一种特殊的免税、减税，因而又称之为税额减免。税额扣除与税项扣除不同，前者从应纳税款中扣除一定数额的税款，后者是从应纳税收入中扣除一定金额。因此，在数额相同的情况下，税额抵扣要比税项扣除少缴纳一定数额的税款。

税额抵扣广泛应用于各个税种。通过税额抵扣的规定，避免重复征税，鼓励专业化生产已成为世界各国的普遍做法。由于增值税只对增值

额征税这一基本原理，决定了税额抵扣在增值税中的经常、普遍的采用，构成了增值税制度的重要组成部分。例如：我国增值税条例第8条规定，纳税人从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额和从海关取得的完税凭证上注明的增值税税款，其进项税额准予从销项税额中抵扣。我国增值税还对一些特殊货物和产品采取了鼓励和照顾的税额扣除规定。例如：按照财税字［1998］114号文件规定，对一般纳税人外购货物和销售货物所支付的运输费用，可按运费金额7%的扣除率计算准予抵扣的进项税额等等。

除此之外，世界各国还普遍对流转税、所得税、财产税等税种采用税额扣除的办法。例如：美国联邦遗产税规定，纳税人在缴纳联邦遗产税前，准予扣除向州政府缴纳的一定限额的死亡税款和由别的死亡之人转移过来的某些资产已缴纳的联邦遗产税税款。我国现行税制对消费税、资源税、农业特产税、所得税等税种也采用了税额扣除的规定。例如：按照国税发［1995］94号文件规定，以委托加工收回已税汽车轮胎、已税摩托车连续生产的汽车轮胎和摩托车，准予从应纳税额中扣除原料已纳消费税税款。按照国税发［1994］15号文件规定，纳税人以外购的液体盐加工固体盐，其加工固体盐所耗用的液体盐的已纳税款准予从应纳资源税税额中扣除。按照财农字［1994］7号文件规定，在农业税计税土地上生产农业特产品的，已纳农业税税款准予在计征农业特产税时扣除。按照企业所得税实施细则第42条规定，纳税人从其他企业分回的已缴纳所得税的利润，其缴纳的税额，可以在缴纳所得税中予以抵扣。

从广义扣除看，税额扣除也可以包括纳税人在国外缴纳的准予抵扣的税款，但由于对国外税款的抵扣，在国际税收中已广泛使用“税收抵免”这一专用术语，故税额抵扣实际上是指对国内已纳税款的扣除。

9. 税收抵免

税收抵免，即对纳税人来源于国内外的全部所得或财产课征所得税

时，允许以其在国外缴纳的所得税或财产税税款抵免应纳税款的一种税收优惠方式，是解决国际间所得或财产重复课税的一种措施。具体办法是，先按纳税来自国内外全部所得或财产计算应纳所得税或财产税税款，然后再扣除其国外缴纳的部分，其余额即为实际应纳所得税或财产税税款。税收抵免是世界各国的一种通行做法，OECD 组织《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》和世界贸易组织都对税收抵免做出了专门规定。税收抵免一般多采取限额抵免办法，即抵免数额不得超过按照居住国税法计算的应纳税额。我国现行税法对所得避免双重征税，按国际惯例做出了相应规定。其主要内容包括：

①纳税人来源于中国境外的所得，已在中国境外缴纳的企业所得税和个人所得税税款，准予其在应纳税额中扣除。但其扣除额不得超过该纳税人境外所得按中国税法规定计算的应纳税额。

②纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的企业所得税、个人所得税税款，低于按中国税法规定计算的扣除限额的，可以从应纳税额中据实扣除；超过扣除限额的，不得在本年度应纳税额中扣除，但可以在以后年度税额扣除的余额中补扣，补扣期限最长不得超过 5 年。

③纳税人境外已缴税款的抵扣，一般采用分国不分项抵扣境外已缴税款的方法。其抵扣额为：境内境外所得按中国税法计算的应纳税额 ×［来源于某国（地区）的所得 ÷ 境内境外所得总额］。对于不能完全提供境外完税凭证的某些内资企业，经国家税务总局批准，也可以采取“定率抵扣”的方法，不区分免税或非免税项目，统一按境外应纳税所得额 16.5% 的比率计算抵扣税额。

10. 税收饶让

税收饶让又称饶让抵免，是指政府对本国纳税人在国外享受的所得税减免税款，视同在国外实际缴纳税款而给予抵免扣除待遇的一种税收优惠，是国际间避免双重课税协定所规定的一种税收措施。税收饶让是税收抵免的延伸，以税收抵免为前提，如果没有税收抵免，就谈不上税

收饶让。它实际上是将因减免税未纳或少纳的税款视同已纳税款给予抵免。由于税收饶让的是没有真正缴纳过的非居住国政府的税收，因而人们把税收饶让又称为“影子税收抵免”。

例如，甲国某总公司在乙国设立一个分公司，该分公司来源于乙国所得1 000万元，乙国的所得税税率为30%。乙国为鼓励外来投资，对该分公司减按15%的税率征收所得税。这样，该公司在乙国按税法规定应纳税额300万元，减按15%税率征税后，实际只缴纳150万元。甲国政府对该总公司征收所得税时，对其分公司在国外缴纳的所得税，不是按实际纳税额150万元进行抵免，而是按税法规定的税率计算的应纳税额300万元给予抵免。这种做法，被称之为“税收饶让”。

在国际经济领域，许多国家特别是发展中国家，为了更好地吸引利用外资，往往采取税收优惠措施，给予减免所得税照顾，居住国在避免国际双重征税过程中，如果采用豁免法，则对来源国采取的税收优惠不会产生消极影响。但当居住国采取抵免法时，来源国对居住国投资者采取的税收优惠就被全部抵消，即来源国对外国投资者所给予的税收优惠，不能使投资者得到，而是自动转入投资者居住国的国库。为此，许多发展中国家强烈呼吁，居住国在税收抵免过程中，必须作出某些让步，这就使税收饶让的产生成为必然。

因此，税收饶让是居住国对非居住国政府引进资金和技术所采取税收优惠政策的一种积极的配合。一般说来，税收饶让对非居住国（收入来源国）一方是有利的，但它也丝毫不影响居住国政府行使其居民管辖权的正常权益。因为这部分饶让抵免的税款，本来就属于非居住国政府行使地域税收管辖权范围内应征收的税款，只是为了某种需要，采取了部分或全部放弃给跨国纳税人的特殊优惠。但是，在税收实践中，有些国家对税收饶让采取积极态度，如英国、德国、法国、丹麦、瑞典等；有些国家则采取消极的态度，如美国。对税收饶让所采取不同态度的原因在于国家所奉行的财政经济政策不同。奉行鼓励过剩资本输出和技术输出的国家和采取鼓励吸引外资政策的国家，一般对税收饶让采取

积极的态度。据统计，在发达国家同发展中国家所签订的税收协定中，有130多个协定对配合税收抵免，采取了积极的赞同态度。

我国现行税法也规定了有关税收饶让的条款。主要内容包括：

①纳税人（包括内资企业、外商投资企业和在中国境内设立机构场所的外国企业）在与中国缔结避免双重征税协定的国家，按照所在国家（地区）的税法规定获得的减免所得税，可由纳税人提供有关证明，经税务机关审核后，视同已缴税款准予抵免。

②内资企业和中外合资经营企业，承揽中国政府援外项目，当地国家（地区）的政府项目，世界银行等国际经济组织的援建项目和中国政府驻外使、领馆项目，获得该国家（地区）政府减免的所得税，可由纳税人提供有关证明，经税务机关批准，视同已缴纳的所得税准予抵免。

11. 税收豁免

税收豁免，是对外交机构和外交人员按照国际公约在税收方面给予特殊的免税优惠所作的规定。1961年4月订立的《维也纳外交关系公约》和1963年4月订立的《维也纳领事公约》，对外交税收豁免的原则和范围作出了规定，已成为被国际上普遍接受的外交惯例。上述两个公约分别于1975年12月和1979年8月在中国生效。我国在个人所得税法及有关税收法规中对外交税收豁免也作出了相应规定。主要内容包括：

①使（领）馆的馆舍免纳捐税。如对外国使（领）馆不动产的拥有和使用免征契税、城市房地产税、城镇土地使用税；对使（领）馆自用的车辆免征车船使用牌照税和车辆购置税；对使（领）馆使用的船舶免征船舶吨税。对使馆运进的公务用品免征关税和进口环节增值税、消费税等。

②对使（领）馆人员的税收豁免。对外交人员及行政技术人员从境外运进的自用物品和安家物品免征关税及其他税收。对外交人员、公

务人员及配偶和未成年子女自用的车辆免征车船使用牌照税和车辆购置税；对外交人员、公务人员及配偶及未成年子女承受土地、房屋权属的，免征契税；对外交人员、公务人员及配偶和未成年子女的个人所得免征个人所得税等。

12. 投资抵免

投资抵免，是指政府对纳税人在境内的鼓励性投资项目允许按投资额的多少抵免部分或全部应纳所得税额的一种税收优惠措施。实行投资抵免是政府鼓励企业投资，促进经济结构和产业结构调整，加快企业技术改造步伐，推动产品升级换代，提高企业经济效益和市场竞争力的一种政策措施，是世界各国普遍采取的一种税收优惠政策。从1999年开始，我国政府开始对技术改造国产设备实施投资抵免政策。其主要目的在于鼓励国内投资企业和外商投资企业在中国境内购买国产设备，采用先进的、适用的新技术、新工艺、新设备、新材料等对现有设施、生产工艺条件进行改造，以达到提高企业经济效益和产品质量，增加花色品种，促进产品升级换代，扩大出口、降低成本，节约能源、加强资源综合治理和三废治理等目的。这一政策的主要内容包括：

①凡在中国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目，其项目所需国产设备投资的40%，可以从企业技术改造项目购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。

这里所说的符合国家产业政策的技术改造项目是指国家经贸委发布的《当前工商领域固定资产投资重点》等有关政策文件中列明投资领域中的技术改造项目和《外商投资产业指导目录》鼓励类和限制乙类的投资项目，不包括《外商投资项目不予免税的进口商品目录》所规定的投资项目。

允许抵免的国产设备是指由国内企业生产制造的，实施技术改造项目所需的，在批准的实施技术改造的期限内实际购置并作为固定资产管理的生产性机器、机械、运输工具、设备、器具、工具等。外商投资企

业和外国企业实行抵免的国产设备，应为1999年7月1日以后用货币购进的未使用过的国内企业生产制造的设备。不包括从国外直接进口的设备和以“三来一补”方式生产制造的设备。

允许抵免的投资，是指除财政拨款以外的各种资金，即银行贷款和企业自筹资金等。既有银行贷款和企业自筹资金投入，又有财政拨款的技术改造项目，按财政拨款占项目总投资的比例，计算确定不允许抵免的财政拨款购置国产设备投资额，以其余额来计算抵免投资额。

②企业每一年度投资抵免的所得税税额，不得超过该企业当年新增的所得税税额。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免的，未抵免的投资额可以用在以后年度企业比购置设备前一年新增的企业所得税税额延续抵免，但延续抵免期限最长不得超过5年。

③同一技术改造项目分年度购置设备的投资，均以每一年设备投资总额计算应抵免的投资额，以设备购置前一年抵免企业所得税前实现的应纳税额为基数，计算每一纳税年度可抵免的企业所得税税额，在规定期限内抵免。

④企业设备购置前一年为亏损的，其投资抵免年限内，每一纳税年度弥补以前年度亏损后实现的应纳税额，可用于抵免应抵免的国产设备投资额。

⑤按规定享受统一减免企业所得税政策的外商投资企业和外国企业，在免税期间可适当延续抵免期限，但最长不得超过7年。

⑥技术改造项目国产设备投资抵免企业所得税，由实施技术改造的企业提出申请，经主管税务机关逐级上报或直接上报省级以上税务机关审核。中央企业及其与地方组成的联营企业、股份制企业，外商投资企业和外国企业，总投资额在5 000万元以上的项目，报国家税务总局审批；总投资额在5 000万元以下的项目，由省级国税局审批；地方企业及地方企业组成的联营企业、股份制企业，由省级地税局审批。

⑦企业将已享受投资抵免的国产设备，在购置之日起5年内出租、转让的，应在出租、转让时补缴设备已抵免的企业所得税税额。

13. 保税制度

保税制度，是指进口货物在海关监管下储存或用于指定场所（保税仓库或保税工厂），并可免交、部分免交或缓交进口环节税收的一种海关制度。保税制度是国家利用海关关税的免、减、缓等对特定进口商品的优惠待遇，是鼓励发展加工装配贸易的一种措施。保税制度是世界各国广泛实行的海关制度。

保税制度的实施通常都是限于特定的贸易方式（如进料或来料加工贸易）下特定的进口货物，只有这些货物才能在一定的期限内享受关税的免、减、缓待遇。这些货物被称为保税货物。存放保税货物的地点一般分为“保税仓库”和“保税工厂”。国家为了实施对保税货物的监管，对保税仓库和保税工厂及其经营人通常都规定了限制性条件。保税仓库和保税工厂的经营人通常都是取得了进出口经营权的进出口商。保税仓库的保税货物一般都是完全保税，即免缴关税，都有一定的保税期限。而保税工厂的保税货物，一般都是有条件保税，即部分缴纳或缓交关税，其保税期限则因不同产品的生产加工复出口时间的不同而异。由于保税货物都是为了加工复出口的货物，这些货物在经得海关许可后销往国内市场，则应按一般进口货物照章缴纳免、减、缓的税额。

我国的保税制度包括保税仓储制度和保税工厂制度。中国的保税仓库限于存放供来料加工、进料加工复出口的货物，或者暂时存放后再复出口的货物以及经海关批准缓办纳税手续进境的货物。有进出口经营权的企业可以向海关申请建立保税仓库。保税仓库的保税货物的存储期为1年。如因特殊情况可以向海关申请延期，但延期最长不超过1年。中国的保税工厂限于经海关特准有进出口经营权专门为出口生产进行保税加工的企业或承接进口料件加工复出口的生产企业。保税工厂为外商加工、装配成品和为生产出口而进口的原材料、零部件、配套件、辅料及包装物料和加工过程中直接消耗的数量合理的化学物品，海关准予缓办进口纳税手续，并按实际加工出口产品所耗用的进口料件，免征关税、

增值税、消费税。

14. 以税还贷

以税还贷，是指纳税人用应纳税款归还贷款的一种税收优惠。国家为了促进企业提高贷款项目的经济效益，扶持某些产品、某一行业的发展，提高企业技术改造、更新改造能力，增强企业发展后劲，对特定的企业与银行签订的贷款合同使用的技术改造贷款项目、基建贷款项目和外汇贷款项目，有条件地允许企业用应纳税额归还贷款。这一税收优惠主要应用于流转税环节。20 世纪 80 年代曾广泛应用于缴纳产品税的纳税人，主要扶持烟酒生产企业归还贷款和特案批准的技术改造和基建贷款项目用产品税归还使用的银行贷款。其主要内容是：对国家扶持发展的全国性名优粮食白酒生产企业和列入省级投资计划项目的啤酒生产企业基建贷款和技术性贷款、烟酒生产企业使用的外汇贷款、外汇配套人民币贷款和国家特案批准的贷款，在规定期内签订的贷款项目，首先用贷款项目投产后新增加的利润和折旧归还，归还不足的，用贷款项目投产后新增的产品税税款归还贷款。这一政策对促进企业技术改造和烟酒生产企业的发展起到了积极作用。1994 年税制改革后，为配合国家产业政策的调整和适应经济形势的发展变化，产品税以税还贷的政策被取消。目前，以税还贷仅限于对 1994 年底以前签订外汇借款合同项目的工业企业，用该项目新增的增值税、消费税偿还外汇借款本息，实施的范围大大缩小，还贷管理的程序也较为严格。

15. 税前还贷

税前还贷，是指对缴纳企业所得税的纳税人，按规定用贷款项目新增利润，归还各种专项基建投资和技改投资贷款本息时，准许在计算应纳税所得额前扣除的一种税收优惠。为了照顾企业资金较为困难的实际情况，促进经济发展，鼓励投资和加速企业技术改造，本着还贷由国家和企业分担，投资增加的收益也由双方共同分享的原则，并对贷款及其归还适当加以控制，中国在 1984 年第二步利改税时规定，国营企业在

归还技措性项目借款和基建改扩建项目借款时，经财政部门批准，允许在计算应纳税所得额之前，用该借款项目投产后新增利润归还。同时，为照顾集体企业的还贷能力，集体企业新借用的各种技措贷款，在缴纳所得税前允许用贷款项目投产后新增加的利润归还贷款本息的60%。

在企业留用利润不能满足自我进行技术改造和正常所需资金的情况下，税前还贷办法对支持企业进行技术改造和扩大再生产起到了积极作用。但由于投资体制和贷款项目范围失控，基建投资急剧膨胀，贷款和还款数额猛增，国家财政收入受到了直接影响。同时，这种办法对产业结构调整和企业自我约束机制的完善也产生了一定的负面影响。因而，1994年税制改革后，这一办法已彻底取消。

16. 亏损结转

亏损结转，是指缴纳所得税的纳税人在某一纳税年度发生经营亏损，准予在其他纳税年度盈利中抵补的一种税收优惠。准许亏损结转的原因大致有以下几个方面：

①企业的生产经营是一个延续进行的过程，并无绝对的终止日期。要合理计算企业的应纳税所得额，必须以企业延续经营为基础，在对固定资产分期折旧、无形资产合理摊销的同时，对企业亏损进行适当期限的结转。

②企业在延续经营过程中，又是划分阶段按会计年度核算盈亏的。与之相适应，对所得税的征收也采取了分期计税的原则。但企业划分阶段计算盈亏，并没有割断阶段之间的连续性。企业的各种收入和支出，除了应归属于当期以外，都要延续地计算下去，并不以划分阶段计算盈亏而停止。所得税分期计税的原则也没有割断各期之间的内在联系。因此，在计算所得税时，既要坚持收益与成本费用定期相配合的原则，又要考虑到收益与成本费用的配合是一个持续进行的过程，非本期为获得收益的支出要准予结转到上期或下期列支。

③一个企业各阶段的经营实绩都是相对的。因为，一方面，企业不

到终止之日，其所承担的风险，包括非正常性的和不经常发生的交易和事件所可能造成的损失，都是始终存在的，如自然灾害和意外财产损失等。另一方面，由于有些当期收益和损失的发生是在企业持续经营过程中演变形成的，如应收款、存货及固定资产减值或注销，企业厂房、设备的出售或废弃等等；上述两个方面所造成的损失，如果全部归于当期承担，显然是不合理的。

考虑到上述种种原因，准许亏损结转已成为世界各国普遍采用的应纳税所得额合理计算的一项准则，在各国的所得税法中都有相应的规定。

我国现行的所得税法均规定，纳税人发生年度亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但最长不得超过5年。因此，中国税法采取的是第2种方法，即企业亏损向后结转5年的做法。

17. 汇总纳税

汇总纳税又称汇总缴纳，是指对企业集团和设有分支机构的企业，采取由企业集团的核心企业或总机构汇总所属成员企业集中缴纳所得税的一种税收征收办法。采取这一方法的主要原因是，由于专业化协作的发展，企业集团跨地区、跨行业经营，一些成员企业在经营上难以独立核算或核算不能反映企业的真实情况，对企业经营产生不良影响。因此，汇总缴纳就成为必然。实行汇总缴纳，表面上看只是税收征收办法的改变，但由于汇总缴纳允许各个机构的盈亏相互抵补后缴纳所得税，部分减少了汇总企业的应纳税额，其实质是给予汇总纳税企业的一种税收优惠。这种办法的好处在于比较真实地反映了企业集团的财务状况，较为合理地计算征收企业集团的所得税税额。但汇总缴纳加大了税务机关对企业集团的税收管理和监控的难度，比较容易产生税收漏洞。

我国现行税法对实行汇总缴纳的审批是比较严格的。按现行规定，实行汇总纳税的企业，需报经国家税务总局批准。目前，可由总机构或

规定的纳税人汇总缴纳所属成员企业的所得税的企业包括：

①核心企业或集团公司及其成员企业。

②国家政策性银行、国有商业银行、保险公司及其成员企业和单位。

③铁道部、邮电部、民航总局、电力集团公司或省级电力公司（局）及其成员企业和单位。

④其他经批准实行汇总纳税的企业及成员企业和单位。

18. 起征点

起征点，又称“征税起点”或“起税点”，是指税法规定对征税对象开始征税的起点数额。征税对象的数额达到起征点的就全部数额征税，未达到起征点的不征税。

根据起征界限对象的不同，起征点分为起征价额和起征税额。以征税对象的价值金额作为开始征税起点数额的，称为起征价额；以应征税额作为开始征税起点数额的，称为起征税额。根据起征界限的数额不同，起征点又可分为幅度起征点和额度起征点。对征税对象的价值金额只规定一定幅度作为开始征税起点的，称为幅度起征点；对征税对象的价值金额规定具体数额作为开始征税的起点的，称为额度起征点。

我国现行税法对某些税种规定了起征点。一是规定起征价额。例如：增值税实施细则第32条规定，个人销售货物的幅度起征点为，月销售额600元～2000元；个人销售应税劳务的幅度起征点为，月销售额200元～800元；按次纳税的，幅度起征点为每次（日）销售额50元～80元。各省级国税局在上述幅度内确定本地区适用的起征点。营业税实施细则第27条规定，个人按期纳税的起征点幅度为：月营业额200元～800元；按次纳税的起征点为，每次（日）营业额50元。各省级地税局在上述规定的幅度内确定本地区适用的起征点。筵席税第3条规定，筵席税的起征点幅度为：一次筵席支付金额人民币200元～500元。具体起征点由各省级人民政府确定。二是规定起征税额。按照关税

条例第27条规定，关税税额在人民币10元以下的一票货物，免纳关税。可见，中国税法大多采用幅度起征价额来规定起征点。增值税、营业税确定起征点，主要是为了照顾经营规模小、收入少的纳税人采取的税收优惠，筵席税的起征点主要是根据社会消费水平确定的。关税制定采用起征税额来确定起征点，主要是为了避免海关和纳税人为数额很小的税款而履行繁杂的计征和缴纳手续，提高工作效率。

19. 免征额

免征额，是指按税法规定，在征税对象中明确规定免予征税的数额。免征额是以起征点为依据，并与起征点直接联系。在起征点以下的部分，不予征税，其不予征税的数额即为免征额。例如，我国个人所得税法规定，对工资、薪金所得，月收入在1 600元以下的免税，其免征额为1 600元。实际上，免征额既是一种特殊的起征点，也可以认为是一种特殊的税项扣除。税法中规定免征额，是为了照顾纳税人的最低需要，以体现税收合理负担的原则。

20. 加速折旧

加速折旧，是指按税法规定对缴纳所得税的纳税人，准予采取缩短折旧年限、提高折旧率的办法，加快折旧速度，减少应纳税所得额的一种税收优惠措施。是目前各国普遍采用的一种税收优惠政策，是所得税制不可缺少的重要组成部分。

对于所得税而言，折旧是一项重要的扣除项目。按世界各国通常的做法，加速折旧可以从两个方面进行：一是缩短法定折旧年限；二是采用加速折旧法。缩短法定折旧年限，可以直接加速投资的回收期限，使纳税人每年摊入企业的成本费用增大，相应减少企业利润和应纳税所得额，从而减少纳税人的应纳税额。因此，缩短折旧年限实质上是一种特殊的减免税优惠。

例如，甲企业某中试设备价值1 100万元，残余价值按10%计算为100万元。如果法定年限为10年，那么该设备的年折旧额为100万元。

若按中间试验设备可加速折旧50%的规定，该设备的折旧年限由10年缩短为5年。则该设备的年折旧额由100万元增加到200万元。那么，与法定年限折旧相比，因缩短折旧年限，该设备每年增加企业成本100万元，相应减少企业利润和应纳税所得额100万元。若该企业按33%征收所得税，则该企业因中试设备缩短折旧年限，每年减少应纳税所得税税款33万元，5年减少应纳税额165万元。因此，这项政策相当于政府给该企业5年减免所得税税款165万元。

采用加速折旧法，即是在不改变法定折旧年限的前提下，通过采用不同的折旧方法，提高折旧率，以加速补偿固定资产的损耗，提前摊销固定资产折旧额。虽然从总量来看，其折旧总额没有因加速折旧而改变，改变的只是折旧额计入成本费用的时间，并没有改变折旧期间内的应纳税所得额和应纳税额的总量。但从资金运动的角度来看，加速折旧使资金的回收速度阶段性地加快，使纳税人应纳税额在前期减少，后期增加，因而实际上推迟了缴纳税款的时间，等于向政府取得了一笔无须支付利息的贷款。因此，准予采用加速折旧法，实际上是国家给予的一种特殊的缓税或延期纳税优惠。

固定资产折旧一般采用平均年限法，即以固定资产原值减除估计废弃后的残余价值后的余额，按规定使用年限平均摊销的一种折旧方法。计算公式为：

年折旧额 =（固定资产原值 - 残值）÷折旧年限

这种方法计算出每年的折旧额，在统计图表上显示为一条直线，故又称为直线法。与直线法相比较的其他折旧方法，只要能够比直线法加快资金回收速度的，均属于加速折旧法。中国税法规定允许使用的加速折旧方法主要有以下几种：

（1）双倍余额递减法

是在不考虑固定资产残值的情况下，根据每期期初固定资产账面余额和双倍的直线法折旧率计算折旧的一种折旧方法。其计算公式为：

折旧率 = 2 ÷ 折旧年限 × 100%

折旧额 = 固定资产账面净值 × 折旧率

由于双倍余额递减法不考虑固定资产的残值收入，因此，在应用这种方法时，必须注意不能把固定资产的账面折余价值降低到它的预计残值收入以下。按现行制度规定，实行双倍余额递减法计提折旧的固定资产，应当在其折旧年限到期以前2年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

（2）年数总和法

又称合计年限法，是将固定资产的原价减去残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额。其计算公式为：

折旧率 =（原值 - 预计净残值）×尚可使用年限 ÷ 年数总和

按这种方法提取的折旧额在开始年度较大，以后随着折旧年限增加而减少。在折旧年限相同的情况下，年数总和法比直线法和工作量法的折旧速度要快。

21. 存货计价

存货计价，是指在缴纳所得税时，对发出存货的价值计算。存货计价是否正确得当，直接影响到当期销售成本，也影响到各期期末存货价值的确定，从而影响当期和各期的企业利润和应纳税所得额。按照现行税法及有关财会制度的规定，存货计价的方法包括先进先出法、加权平均法、个别计价法等。采用不同的存货计价方法，发出同样的存货，其计入成本费用的金额不同，因而对所得税计征产生不同的影响。

一般来讲，在物价平稳的条件下，发出同样的存货，采用不同的计价方法，其结果差别不大，因而对所得税不会产生大的影响。但在通货膨胀的条件下，物价呈上升趋势，采用不同的存货计价方法，其结果会有很大的差别。虽然从整体看，所有存货最终都要发出，全部发出存货的成本必然等于全部存货进价的成本；但分阶段看，由于采取不同的计价方法，发出同样的存货其成本都是不同的。因此，精明的纳税人应当根据经济形势和企业经营商品价格的变化情况，选择不同的存货计价方法，使发出存货尽可能早地摊销到当期销售成本中去，以减少期初的应

纳所得额，实际上是从政府拿到了一笔无息贷款，相当于享受到了国家给予的延期纳税的税收优惠。

存货计价方法主要有以下几种：

（1）先进先出法

是假定先收到存货先发出或先耗用，并根据这种存货流转次序对发出存货进行计价的方法。计算公式为：

本期发出存货成本 = Σ 发出存货数量 × 先收到存货的单价

（2）加权平均法

是根据期初存货结存和本期收入存货的数量和进价成本，期末一次计算存货的本期加权平均单价，以此作为计算本期发出存货成本和期末存货价值的单价，以计算发出存货成本和结存存货价值的一种方法。计算公式为：

加权平均单价 =（期初存货成本 + 本期收入存货成本）÷（期初存货数量 + 本期收入存货数量）

本期发出存货成本 = 本期发出存货数量 × 加权平均单价

（3）个别计价法

个别计价法是以每次（批）入库存货的实际单位成本作为计算该次（批）发出存货成本依据的一种方法。即发出某次（批）存货要根据该次（批）存货购入时的实际单位成本计算。其计算公式如下：

每次（批）存货发出成本 = 该次（批）存货发出数量 × 该次（批）存货的单位成本

22. 税项扣除

税项扣除，又称税前扣除，是在计算缴纳税款时，对于构成计税依据的某些项目，准予从计税依据中扣除的一种税收优惠。

税项扣除是税收制度的重要组成部分，许多税种对扣除项目、扣除范围和扣除标准作出了明确规定。这些税法准予扣除的项目、范围和标准，有些是对所有纳税人普遍适用的，是对征税对象的一种必要扣除；有些则是针对某些特定纳税人和征税对象规定的一种特殊扣除。据此，有的人认为，税项扣除不是税收优惠，而是税收制度的构成要素，特别

是作为对所有纳税人普遍适用的必要扣除项目，是区别此税与彼税的本质特征，作为税收优惠的范畴似乎有些牵强。这种认识在理论上是无可厚非的，也是完全正确的。但是，在税收实践中，无论是普遍适用的必要扣除项目，还是特殊适用的个别扣除项目，其最终结果都无一例外缩小了税种的税基，减少了纳税人的计税依据，从而减轻了纳税人的税收负担。因此，虽然某些扣除项目不属于税收优惠的范畴，其结果与税收优惠并无区别，所以本书也将其纳入税收优惠范围进行研究。从税收制度的发展变化的角度来看，可能目前不作为税收优惠范畴的某些普遍适用的必要税项扣除，在税收制度调整变化后，也很可能成为对某些特定纳税人和征税对象规定的扣除项目，从而纳入本书所称之为“广义税收优惠”的范畴。从这个意义上来讲，税收优惠与构成税制要素的扣除项目并不是一成不变的，而是可以互相转化的。同时，由于构成税制要素的税项扣除与属于税收优惠范畴的税项扣除在许多条款上难以划分，且划分清楚也毫无意义，而其减少应纳税额的最终结果也不会因此而改变。所以本书把税法规定的税项扣除尽可能全面地介绍给读者。

23. 税收停征

税收停征，是指按照法定程序，对某些税收法律、法规有效期的停止。税收停征的结果是某税法或其中某些条款从明确规定之日起失去法律效力。停征有两种：一是直接停征。用税法中的某一条款或单独明文规定停止征收。二是间接停征。用新税法否定旧税法，以及根据后法否定前法的原则，对前法规定与后法内容相抵触的视为停征。中国现行税收制度中，固定资产投资方向调节税从2000年1月1日起暂停征收，采用的是单独明文规定直接停征的方式。对屠宰税、筵席税的开征与停止则是下放到各省级人大或人民政府自行规定。

8.5 税收优惠政策的运用

结合本企业的经营情况，科学合理地利用税收优惠政策，以实现企业利润最大化是企业实施纳税筹划最为常见的方法。但是，由于税收优惠政策条款繁多，附加条件和要求都很高，同时企业的生产经营也受诸多客观因素的限制，因此税收优惠政策也不是可以随意运用的。

比如说，近年在开发西部经济的宏观政策影响下，有很多税收优惠政策，如A企业的原材料供应，产品销售市场都在华东一带，在这种情况下如果为了获取税收优惠政策而贸然迁徙企业，就会造成纳税筹划成本大于所获利益的后果，从而得不偿失；但B企业的原材料供应在西部某省，产品销售市场在华东，这就需要B企业结合该地区的税收优惠政策、劳动力资源、能源供应等多方面因素进行综合筹划，选择最佳利用税收优惠政策的方式；与A企业反之，C企业的原材料供应在西部某省，而产品也主要在西部市场销售，劳动力素质也能达到C企业的生产要求，则C企业投资西部地区，获取西部税收优惠政策会给企业带来巨大的经济利益。

因此，在以税收优惠政策进行税务筹划时，必须结合本企业的实际情况，分析筛选不同的优惠政策所能带来的预期效益，综合考虑纳税筹划成本因素，才能取得预期的效果。

1. 择优选用税收优惠政策

即在多项税收优惠政策中进行分析比较，择优采纳。在实际经济生活中，有些企业在某一时期可能同时适用多项税收优惠政策，这就需要通过严谨的比较分析，综合平衡，择优采纳，以取得税后利益最大化。因为，税收优惠政策是针对特定的税种、产品或区域而制订的。同时，

企业通常都会需要缴纳多种税款，而这些税种之间又往往存在此消彼长的关系。比如，节约了流转税的支出会增加企业所得税的计税所得额。因此，评价某项税收优惠政策带来的经济利益，必须通过实施该项税务筹划后所产生的税后总收益或优惠期内产生的税后总收益的现值等经济指标来进行考察。

2. 减少成本与降低风险

纳税人必须充分考虑纳税筹划成本因素和潜在风险。任何经济行为都会产生成本，纳税筹划也不例外。在筹划利用税收优惠政策的活动中，纳税筹划的成本有直接成本和间接成本两种。

①直接成本是指为满足某一税收优惠政策的条件，对企业目前的经营状况进行改变而发生的经济资源的消耗和税务筹划活动中的费用。如为了获得西部地区的税收优惠政策，把工厂搬迁到西部某省，其间所发生的直接支出和停产损失等可用货币量化的费用。

②间接成本主要是指在满足某一税收优惠政策的条件后出现的不可货币量化的费用。如为了获得所得税减免的优惠政策，按照税收政策的要求吸收一定比例的下岗工人，假设这些工人不具备本企业的劳动技能而需要逐步适应，期间出现的劳动生产率下降，产品质量不稳定等情况即形成了实施筹划过程中的间接成本。

潜在风险主要是指享受税收优惠政策过程中可能出现的不确定因素而造成的风险。例如，因为社会经济因素的变化使正在执行的税收优惠政策突然被取消而给企业带来损失的风险；或者在税收优惠政策实施过程中，因意外因素而使企业不再符合或不再完全符合税收优惠政策的条件，被迫取消享受优惠政策给企业带来经济损失的风险。

因此，企业在进行利用税收优惠政策筹划时一定要充分考虑纳税筹划成本因素和潜在风险。只有当纳税筹划所得利益大于筹划成本时，利用税收优惠政策的筹划才具可行性。同时，为了有效防止纳税筹划的潜在风险，成本投入的回收期因素也是十分重要的。

3. 充分享受国外税收优惠政策

企业应充分地享受国外的税收优惠政策。新世纪以来，我国企业的海外投资成上升趋势，其中有相当部分的企业是看好国外的税收优惠前去投资的。这就产生一个问题：如何实实在在地享受国外的税收优惠政策？

按照企业所得税法规定，纳税人来源于境外的所得，已在境外缴纳的所得税税款，准予在汇总纳税时，从其应纳税额中扣除。那么，在国外享受的税收政策优惠怎么办呢？这就要看我国与该企业收益来源国政府是否签订税收饶让协议了。

税收饶让是指纳税人在收益来源国取得的税收优惠被视为已纳税收，在向居住国政府汇总申报纳税时，这部分被视为已纳税收入允许从应税收入中扣除。反之，如果我国未与该收益来源国签订税收饶让协议，则该项在外国享受的税收优惠收益就不能予以扣除。因此，跨国企业在进行税收优惠政策筹划之前，首先必须弄清我国与其收益来源国之间是否签订税收饶让协议，如果没有签订这一协议，那么在该国的享受的税收优惠，并不能给跨国企业带来实际的税收利益。

比如，甲企业在A国享受所得税优惠，去年在A国享受减免所得税额500万元，由于A国与我国签订了税收饶让协议，因此甲企业在我国汇总申报纳税时这500万元可以予以扣除；乙企业去年在B国同样享受了减免所得税额500万元，但由于B国与我国没有签订税收饶让协议，因此乙企业在我国汇总申报纳税时这500万元就不可以给予扣除，也就是说没有真正享受到税收优惠政策。

第9章 消费税税收优惠政策

9.1 消费税减、免税政策

1. 消费税减税政策

（1）金银首饰减税

从1994年1月1日起，对金、银和金基、银基合金首饰，以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰消费税由10%的税率减按5%的税率征收。（财税字）［1994］第91号）

（2）护肤护发品减税

从1999年1月1日起，除对香皂外其他护肤护发品的税率统一由17%减按8%征收。（财税字［1999］23号）。另外，从2006年4月1日开始，取消了护肤护发品税目，将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目，按照化妆品税目的适用税率征税。

（3）汽车减税

从2004年7月1日起，对生产销售达到相当于低污染排放限值（欧洲III标准）的小汽车，按法定税率减征30%的消费税。（财税［2003］266号）

（4）钻石减税

从2002年1月1日起，对未镶嵌的成品钻石和钻石饰品的消费税后移至零售环节，并减按5%的税率征收。（财税［2001］176号）

财税［2001］176号文件还规定，对以一般贸易方式在上海钻石交易所海关报关进口的钻石免征进口关税，对钻石及钻石饰品消费税的纳税环节由在生产环节、进口环节后移至零售环节。具体商品范围见表9-1和表9-2：

表9-1　　钻石关税政策及消费税税率调整表

税则号列	货品名称	现行关税税率	调整后关税政策	现行消费税税率	调整后消费税税率
71021000	未分级钻石	3%	在上海钻石交易所海关报关进口的，免征进口关税。	10%	进口环节消费税暂不征收，后移至零售环节按5%税率征收。
71022100	未加工或简单加工的工业用钻石	3%		10%	
71022900	其他工业用钻石	3%		10%	
71023100	未加工或简单加工非工业用钻石	3%		10%	
71023900	其他非工业用钻石	8%		10%	
71042000	未加工合成或再造钻石	6%		10%	
71049010	其他工业用合成或再造的钻石	6%		10%	
71049090	其他非工业用合成或再造的钻石	8%		10%	
71051000	天然或合成的钻石粉末	3%		10%	

表9-2　　钻石饰品消费税税率调整表

税则号列	货品名称	现行消费税税率	调整后消费税税率
71131990	镶嵌钻石的其他贵金属制首饰及其零件	10%	进口环节消费税暂不征收，后移至零售环节按5%税率征收。
71132000	镶嵌钻石的以贱金属为底的包贵金属制首饰	10%	
71162000	钻石制品	10%	

（5）铂金首饰减税。从2003年5月1日起，铂金首饰消费税的征收环节由现行在生产环节和进口环节征收改为在零售环节征收，消费税税率调整为5%。（财税［2003］86号）

2. 消费税免税政策

（1）销售柴油免税

对炼油企业销售给外商投资企业、来料加工企业的柴油，免征消费税。（国经贸贸易［1998］653号）

（2）购进柴油免税

从事加工贸易的外商投资企业，从核定炼厂购进柴油，免征消费税。（国经贸贸易［1998］882号）

（3）香皂停止征税

从2000年1月1日起，对香皂停止征收消费税。（财税［2000］145号）

（4）第29届奥运会销售捐赠物品免税

对第29届奥运会组委会再销售所获捐赠商品，免征消费税。（财税［2003］10号）

（5）第29届奥运会委托加工物品免税

对第29届奥运会组委会委托加工生产的化妆品、护肤护发品免征消费税。（财税［2003］10号）

3. 消费税进口免税政策

（1）外交物品免税

驻华使（领）馆运进的公务用品，外交代表运进的自用物品，使（领）馆行政技术人员到任半年内运进的安家物品，免征进口消费税。（国发［1995］34号）

（2）边贸商品免税

边境地区边民通过互市贸易进口的商品，每人每日价值在人民币1 000元以下的，免征进口消费税。（国发［1996］2号）

（3）赠送物资免税

外国政府、国际组织无偿赠送及履行国际条约规定进口的物资，免征进口消费税。（署税字［1999］565号）

（4）残疾人物品免税

进口的供残疾人专用的物品，免征进口消费税。（国函［1997］3号）

（5）科研教学用品免税

科研机构和学校进口合理数量的科研、教学用品，免征进口消费税。（国函［1997］3号）

（6）接受捐赠免税

接受捐赠进口科研、教学用品和残疾人专用品，免征进口消费税。（署税字［1997］227号）

（7）捐赠救灾物资免税

外国团体、企业、个人向中国境内捐赠的食品、药品、生活必需品和抢救工具等救灾物资，免征进口消费税。（财税字［1998］98号）

（8）保税区进口自用货物免税

保税区、洋浦开发区内企业进口自用货物，免征进口消费税。

（9）转口贸易免税

转口贸易项下的进口货物，存入保税仓库的，免征进口消费税。

（10）进口商品免税

从2001年9月1日起，对进口香皂、子午线轮胎、汽车及其他用翻新轮胎，免征进口消费税。（财税［2001］153号）

（11）进口文物免税

从2002年6月25日起，由国务院文物管理部门和国有文物收藏单位，以接管境外机构、个人捐赠、归还和从境外追索方式获得的中国文物进口，免征进口消费税、增值税和关税。（财税［2002］81号）

9.2 出口退(免)消费税政策

1. 消费税出口免税政策

对纳税人出口应税消费品，除国务院另有规定者外，免征消费税。(《消费税暂行条例》第11条)

“国务院另有规定的”，是指国家限制出口的应税消费品。(《消费税暂行条例实施细则》第22条)

出口的应税消费品办理退税后，发生退关，或者国外退货进口时予以免税的，报关出口者必须及时向其所在地主管税务机关申报补缴已退的消费税税款。

纳税人直接出口的应税消费品办理免税后，发生退关或国外退货进口时已予以免税的，经所在地主管税务机关批准，可暂不办理补税，待其转为国内销售时，再向其主管税务机关申报补缴消费税。(《消费税暂行条例实施细则》第23条)

2. 特定出口货物免税

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国消费税暂行条例》，特对出口货物增值税和消费税的退还或免征规定如下(国税发［1994］31号)：

①有出口经营权的企业（以下简称“出口企业”）出口和代理出口的货物，除另有规定者外，可在货物报关出口并在财务上做销售后，凭有关凭证按月报送税务机关批准退还或免征增值税和消费税。

②下列企业的货物特准退还或免征增值税和消费税：

- 对外承包工程公司运出境外用于对外承包项目的货物。
- 对外承接修理修配业务的企业用于对外修理修配的货物。

• 外轮供应公司、远洋运输供应公司销售给外轮、远洋国轮而收取外汇的货物。

• 利用国际金融组织或外国政府贷款采取国际招标方式由国内企业中标销售的机电产品、建筑材料。

• 企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物。

③下列出口货物免征增值税、消费税：

• 来料加工复出口的货物。

• 避孕药品和用具、古旧图书。

• 卷烟。

• 军品以及军队系统企业出口军需工厂生产或军需部门调拨的货物。

3. 高税率货物和贵重物品退税

根据国家税务局、经贸部等六部门国税发［1991］003号《关于加强出口产品退税管理的联合通知》规定，凡由经贸部指定的外贸企业经营出口的高税率、贵重产品给予退税，未经指定经营出口的不予退税。

从1992年1月1日起，凡列入表9－3的外贸、工贸企业出口指定的高税率产品、贵重产品，可以按照规定申请办理退税。对不属于表中所列范围的外贸、工贸企业出口的，一律不予退税。（国税发［1992］79号）

表9-3 出口高税率产品和贵重产品准予退税的出口企业名单

产品名称	准予退税的出口企业
机械手表（包括机芯）	1. 中国轻工业品进出口总公司及其分支公司； 2. 各省、自治区、直辖市及计划单列市（以下简称各省市）轻工业品进出口公司； 3. 中国机械进出口总公司及其分支公司； 4. 各省市机械进出口公司； 5. 中国机械设备进出口总公司及其分支公司； 6. 各省市机械设备进出口公司； 7. 各省市钟表进出口公司
化妆品	1. 中国轻工业品进出口总公司及其分支公司； 2. 各省市轻工业品进出口公司
乳胶制品和其他橡胶制品	1. 中国医药保健品进出口总公司及其分支公司； 2. 各省市医药保健品进出口公司； 3. 中国化工进出口总公司及其分支公司； 4. 各省市化工进出口公司
黄金首饰、珠宝玉石	1. 中国工艺品进出口总公司及其分支公司； 2. 各省市工艺品进出口公司； 3. 各省市珠宝首饰进出口公司
水貂皮	1. 中国土畜产进出口总公司及其分支公司； 2. 各省市土畜产进出口公司
鱼翅、鲍鱼、海参、鱼唇、干贝、燕窝	1. 中国粮油食品进出口总公司及其分支公司 2. 各省市粮油食品进出口公司

4. 自营或委托出口免税

各类生产企业自营出口或委托出口的应税消费品，除规定若干种货物和禁止出口货物外，免征消费税。（财税字［1997］50号、财税［2002］7号）

5. 外商企业出口货物免税

外商投资企业生产的应税消费品直接出口的，除国家禁止出口的外，免征消费税。（财税字［1994］58号）

6. 外商性投资公司代理出口免税

经外贸部批准设立的外商性投资公司，为其投资的企业代理出口企业自产的应税消费品，可免征消费税。

7. 收购国产货物出口免税

有进出口经营权的商业连锁企业和中外合资商业企业，收购自营出口的国产应税消费品，可免征消费税。（财税字［1998］119号）

上海第一八佰伴有限公司等20家经国务院批准设立、享有进出口经营权的商业合资企业收购自营出口的国产货物，按现行外贸企业出口货物退（免）税政策的有关规定执行。享受出口退税政策的20家商业合资企业具体名单详见表9-4：

表9-4　　20家商业合资企业名单

序号	名　称
1	上海第一八佰伴有限公司
2	上海华润有限公司
3	上海佳世客有限公司
4	北京燕莎友谊商城有限公司
5	广东华联百老汇商贸有限公司
6	天津华信商厦有限公司
7	天津正大国际商业大厦有限公司
8	北京新东安有限公司
9	大连国际商贸大厦有限公司
10	青岛第一百盛有限公司
11	汕头经济特区金银岛贸易有限公司
12	上海东方商厦有限公司
13	青岛佳世客有限公司
14	武汉来来百货有限公司
15	深圳沃尔玛易初有限公司
16	中土畜万客隆有限公司（包括一个中心店、两个直属连锁店）
17	华越洋华堂有限公司（包括一个中心店、两个直属连锁店）
18	广州正佳商业公司
19	郑州丹尼斯购物中心
20	厦门SM商业有限公司

8. 出口机电产品退免税

利用外国政府贷款和国际金融组织贷款，通过国际招标，由国内企业和外商投资企业中标的出口机电产品（运输工具），退免消费税。（国税发［1998］65号）

9. 保税区出口货物退免税

保税区内企业从区外国内购进货物，用于出口或加工之后出口的应税消费品，可退免消费税。

10. 外贸企业委托加工出口产品退税

外贸企业委托加工出口产品，应按原料的退税率和加工费的退税率分别计算退税款；加工费的退税率按出口产品的退税率确定。（国税发［1999］101号）

11. 运入出口加工区内货物退税

有进出口经营权的企业从出口加工区区外运入出口加工区内的货物，视同出口，由海关办理出口报关手续，税务机关办理出口退税。

对出口加工区内企业在区内加工、生产的应税消费品，属于货物直接出口和销售给区内企业的，免征消费税。（国税发［2000］155号）

12. 出口企业退税

国税发［2000］165号文件规定，保税区外的出口企业销售给外商的出口货物，如外商将货物存放在保税区的仓储企业，离境时由仓储企业办理报关手续的，保税区外的出口企业可凭货物进入保税区的出口货物报关单、仓储企业的出口备案清单及其他规定的凭证，向税务机关办理出口退税。

保税区外的出口企业开展加工贸易，若进口料件是从保税区内企业购进的，可按现行的进料加工和来料加工税收政策执行。

从事进料加工贸易方式的生产企业，凡未按规定申请办理“进料加工贸易申请表”的，相应的复出口货物，生产企业不得申请办理退

税。

外贸企业从事的进料加工复出口货物，主管退税的税务机关在计算抵扣进口料件税额时，凡进口料件征税税率小于或等于复出口货物退税税率的，按进口料件的征税税率计算抵扣；凡进口料件征税税率大于复出口货物退税税率的，按复出口货物的退税税率计算抵扣。

出口企业报关出口的样品、展品，如出口企业最终在境外将其销售并收汇的，准予凭出口样品、展品的出口货物报关单（出口退税联）、出口收汇核销单（出口退税联）及其他规定的退税凭证办理退税。

生产企业（包括外商投资企业）自营或委托出口的下述产品，可视同自产产品给予退（免）税。

①外购的与本企业所生产的产品名称、性能相同，且使用本企业注册商标的产品。

②外购的与本企业所生产的产品配套出口的产品。

③收购经主管出口退税的税务机关认可的集团公司（或总厂）成员企业（或分厂）的产品。

④委托加工收回的产品。

13. 使（领）馆购买中国物品退免税

从2004年1月1日起，外国驻华使（领）馆及其外交代表购买中国产物品和劳务，继续按原政策规定办理退税或免抵退税。（财税[2003]238号）

9.3 其他消费税优惠政策

1. 消费税先征后返政策

（1）特定地区进口物资先征后返

对经济特区和上海浦东新区、苏州工业园区进口自用物资，“九五”期间，按国家核定的额度，消费税实行先征后返，5年过渡、逐年递减的办法。（国函［1995］135号）

（2）外汇借款项目先征后返

对1994年底以前签订外汇借款合同项目，从1998年度起，用该项目新增消费税归还贷款的金额，按国家下达的年还贷限额实行先征后返。（财工字［1998］24号）

（3）进料加工出口货物先征后返

对有进出口经营权的生产企业，以境外带料加工装配业务方式出口的货物，消费税实行先征后返。

2. 消费税以税还贷政策

（1）外汇借款合同以税还贷

对1994年底以前签订外汇借款合同项目的工业企业，从1998年度起，允许企业用该项目新增的消费税税款，偿还外汇借款项目的本息。（财工字［1998］24号）

（2）“十五”期间外汇借款项目继续以税还贷

在“十五”期间，对1994年12月31日前外汇借款项目，按规定程序签订展期协议的外汇借款逾期项目所在企业，原则上可继续享受以税还贷政策；对于提前还贷的外汇借款项目，按规定签订了提前还贷协议的，可以按当年实际还贷情况申请办理退税。（财企［2003］293号）

3. 消费税税额抵扣政策

（1）增值税税款抵扣

纳税人应向购货方收取的增值税税款，准予在应税消费品的销售额中抵扣。（《消费税暂行条例实施细则》第12条）

（2）消费税税款抵扣

下列应税消费品准予从应纳税额中扣除已纳消费税税款：（国税发[1993]156号）

①以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。

②以委托加工收回的已税酒和酒精为原料生产的酒。（财税[2001]84号文件规定自2001年5月1日起停止执行）

③以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品。

④以委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。

⑤以委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。

⑥以委托加工收回的已税汽车轮胎连续生产的汽车轮胎。（国税发[1995]94号）

⑦以委托加工收回的已税摩托车连续生产的摩托车。（国税发[1995]94号）

4. 消费税税项扣除政策

（1）法定扣除项目

应税消费品的销售额予以扣除如下款项：

①纳税人将包装物不作价随同产品销售而收取的押金。（《消费税暂行条例实施细则》第13条）

②承运部门的运费发票开具给购货方的。（《消费税暂行条例实施细则》第14条）

③纳税人将承运部门的运费发票转交给购货方的。（《消费税暂行条例实施细则》第14条）

（2）外购已税消费品扣除

下列应税消费品的销售额，准予扣除外购已税消费品买价后的余额作为计税价格计征消费税：（国税发［1993］156号）

①外购已税烟丝生产的卷烟。

②外购已税酒和酒精生产的酒。（财税［2001］84号文件规定自2001年5月1日起停止执行）

③外购已税化妆品生产的化妆品。

④外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石。

⑤外购已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。

⑥外购已税汽车轮胎连续生产的汽车轮胎。（国税发[1995]94号）

⑦外购已税摩托车连续生产的摩托车。（国税发［1995］94号）

9.4 出口货物退免税的办理

1. 税收缴款书的填写

企业办理出口退税必须提供以下凭证：

①购进出口货物的增值税专用发票（税款抵扣联）或普通发票。申请退消费税的企业，还应提供由工厂开具并经税务机关和银行（国库）签章的《税收（出口产品专用）缴款书》（见表9-5，以下简称“专用税票”）。

表9-5　　税收（出口产品专用）缴款书

代　　码：

经济类型：

填发日期：　　年　月　日　　征收机关：

无银行收讫章无效

<table>
<tr><td rowspan="3">缴款单位</td><td>全　　称</td><td colspan="2"></td><td rowspan="3">预算科目</td><td>款项</td><td colspan="2">消费税</td></tr>
<tr><td>开户银行</td><td colspan="2"></td><td></td><td colspan="2">一般消费税</td></tr>
<tr><td>账　　号</td><td colspan="2"></td><td>级次</td><td colspan="2">中　　央</td></tr>
<tr><td colspan="2">购货企业名称</td><td colspan="2"></td><td>收款国库</td><td colspan="2">总金库</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">销售发票号码</td><td colspan="2" rowspan="2"></td><td colspan="2">税款所属时期</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">税款限缴日期</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">产品名称</td><td>课税数量</td><td>单位价格</td><td>计税金额</td><td>税率（额）</td><td>实缴税额</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>金额合计</td><td colspan="4">（大写）</td><td colspan="2">¥</td></tr>
<tr><td colspan="2">缴款单位
（盖章）
经办人（章）</td><td colspan="2">税务机关
（盖章）
填票人（章）</td><td colspan="2">上列款项已收妥并划转收款单位账户
国库（银行）盖章
年　月　日</td><td>备注</td></tr>
</table>

逾期不缴按税法规定加收滞纳金

第一联（收据甲）国库（经收处）收款盖章后退缴款单位作完税凭证

说明：

• 本缴款书是缴纳出口产品消费税的专用缴款书，由国家税务总局统一印制，国家税务局系统专用。此缴款书手工开票和计算机开票通用。

• 本缴款书一式六联。联次、各联用途、颜色、尺寸规格与国家税务总局1994年印制的相同。

• “课税数量”栏填写课税数量及其数量单位。

• 本缴款书第二联（收据乙）加设防伪标记。

• 随消费税征收的城市维护建设税、教育费附加和滞纳金及罚款等收入，不得使用本缴款书，应单独使用“税收缴款书”。

②出口货物销售明细账。主管出口退税的税务机关必须对销售明细账与销售发票等认真核对后予以确认。

出口货物的增值税专用发票、消费税专用税票和销售明细账，必须于企业申请退税时提供。

③盖有海关验讫章的《出口货物报关单》（见表9-6）（出口退税联）。《出口货物报关单》（出口退税联）原则上应由企业于申请退税时附送。但对少数出口业务量大、出口口岸分散或距离较远而难以及时收回报关单的企业，经主管出口退税税务机关审核，财务制度健全且从未发生过骗税行为的，可以批准延缓在3个月期限内提供。逾期不能提供的，应扣回已退（免）税款。

表9-6　　出口货物报关单

预录入编号：　　海关编号：

出口口岸		备案号		出口日期	申报日期
经营单位		运输方式	运输工具名称		提运单号
发货单位		贸易方式	征免性质		结汇方式
许可证号	运抵国（地区）		指运港		境内货源地
批准文号	成交方式		运费	保费	杂费
合同协议号	件数	包装种类	毛重（公斤）		净重（公斤）
集装箱号	随附单据				生产厂家
标记号码及备注					

续表

商品编号	商品名称	数量及单位	最终目的国（地区）	单价	总价	币制	征免

税费征收情况

录入员　录入单位	兹申明以上申报无误并承担法律责任	海关审批注及放行日期（签章） 审单　审价
报关员 单位地址　申报单位（签章） 邮编　电话　填制日期		征税　统计 查验　放行

填写说明：

出口货物报关单填写要准确齐全，字迹清楚整洁；不同合同货物不能填报在一份报关单上，申报人必须做到单证相符、单货相符，所附单证齐全，于装船前24小时前向海关申报。

- 出口口岸：填写货物出境的我国港口或国境口岸名称。
- 经营单位：用中文填写经营单位的全称和代码，代码包括地点代码和企业性质代码。
- 指运港（站）：运输终止的机场，港口，车站等目的地名称。
- 合同协议号：填写本批货物合同或协议的详细年份、字头、编号及附件号码。
- 贸易方式：分别填写“一般贸易”、“转口贸易”、“国家间援助物资”、“捐、赠品”、“补偿贸易”、“加工装配（对口合同）”、“进料加工”、“寄售”、“代销”、“边境地方贸易”等。
- 收货单位：进口方的名称与地址。
- 运输方式、运输工具名称及号码：海运填船名、航次，陆运填车号，空、邮运填空运或邮运等。
- 提运单号：海运填装货单号，陆运填运单号，空运填运货单号，邮运填报税清单（包裹单）号等。
- 结汇方式：按银行实际收结汇方式填写。例如L/C、D/P等。
- 起运地点：指货物出口前被存放的最后的一个仓库所在地的名称。

• 项号、海关统计商品编号：项号：填写上排列序号或加工贸易以备案的货物在《登记手册》中的项号。海关统计商品编号：根据《中华人民共和国海关统计商品目录》中列明的商品编号填写。该目录可以向当地海关索取。

• 商品编号、规格型号：根据合同或按照商业发票中的“货物表述”一栏填写。

• 标记唛码及备注：根据合同或按照商业发票中的“唛头”一栏填写。

• 件数及包装种类：根据合同或按照商业发票中的相同栏目填写。

• 数量及单位：根据《中华人民共和国海关统计商品的目录》中规定的某一商品应使用的计量单位填写。填写实际出口的货物数量和数量单位（如台、打、个、罗等）如合同（协议）规定的不同货有第二数量单位的，还要按照海关统计商品目录规定的数量单位填写。整套机械分批出口 时，应在本栏注明“分批装运”字样。

• 重量：《中华人民共和国海关统计商品目录》的计量单位是重量，一律要求填写以公斤计量的净重。“毛重”填本批货物全部重量；“净量”一般填毛重扣除外层包装后的自然净重，对于有零售包装的货物不必扣除零售的包装的重量。不能取得净重时，可以参照合同（协议）和商业习惯填写。对于一批不同品种的货物，应当分别注明净重。

• 成交价格：填写合同（协议）规定的人民币或外币价格和贸易术语（如 FOB 等），并且要注明币值名称，还可以填写单价金额和数量的乘积。成交价格中，如包括离开我国后的运费、佣金、折扣等费用时，应列明扣除。

④出口收汇单证。企业应将出口货物的银行收汇单证按月装订成册并汇总，以备税务机关核对。税务机关每半年应对出口企业已办理退税的出口货物收汇单证清查一次。在年度终了后将企业上一年度退税的出口货物收汇情况进行清算。除按规定可不提供出口收汇单的货物外，凡应当提供出口收汇单而没有提供的，应一律扣回已退免的税款。

下列出口货物可不提供出口收汇单：

• 易货贸易、补偿贸易出口的货物。

• 对外承包工程出口的货物。

• 经省、自治区、直辖市和计划单列市外经贸主管部门批准远期收汇而未逾期的出口货物。

• 企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物。

企业在国内销售货物而收取外汇的，不得计入出口退税的出口收汇

数额中。

2. 出口退税申请表的填写

（1）外轮供应公司、远洋运输供应公司销售给外轮、远洋国轮的货物，按月向当地主管出口退税的税务机关报送《出口货物退（免）税申报表》（见表9-7和表9-8，下同），同时提供购进货物的增值税专用发票、消费税专用税票、外销发票和销售货物发票、外汇收入凭证。外销发票必须列明销售货物名称、数量、销售金额并经外轮、远洋国轮船长签名方可有效。

表9-7　　外贸企业出口货物退税汇总申报表

（适用于增值税一般纳税人）

申报年月：　　年　月　　申报批次：

纳税人识别号：　　海关代码：

纳税人名称（公章）：　　申报日期：　　年　月　日　金额单位：元至角分、美元

出口企业申报			主管退税机关审核	
出口退税出口明细申报表	份，记录	条	审单情况	机审情况
出口发票	张，出口额	美元		本次机审通过退增值税额　元
出口报关单	张，			其中：上期结转疑点退增值税　元
代理出口货物证明	张，			本期申报数据退增值税　元
收汇核销单	张，收汇额美元			本次机审通过退消费税额　元
远期收汇证明	张，其它凭证	张		其中：上期结转疑点退消费税　元
出口退税进货明细申报表	份，记录	条		本期申报数据退消费税　元
增值税专用发票	张，其中非税控专用发票	张		本次机审通过退消费税额　元
普通发票	张，专用税票	张		结余疑点数据退增值税　元
其它凭证	张，总进货金额	元		结余疑点数据退消费税　元
总进货税额	元，			
其中：增值税	元，消费税	元		
本月申报退税额	元，			
其中：增值税	元，消费税	元		
进料应抵扣税额	元，			授权人申明
申请开具单证				（如果你已委托代理申报人，请填写下列资料）
代理出口货物证明	份，记录	条		为代理出口货物退税申报事宜，现授权
代理进口货物证明	份，记录	条		为本纳税人的代理申报人，任何与本申报表有关的往来文件都可寄与此人。
进料加工免税证明	份，记录	条		
来料加工免税证明	份，记录	条		
出口货物转内销证明	份，记录	条		
补办报关单证明	份，记录	条		
补办收汇核销单证明	份，记录	条		
补办代理出口证明	份，记录	条		授权人签字　（盖章）

续表

内销抵扣专用发票　　张,其他非退税专用发票　张	审单人：　审核人： 年　月　日
申报人申明	
此表各栏目填报内容是真实、合法的，与实际出口货物情况相符。此次申报的出口业务不属于“四自三不见”等违背正常出口经营程序的出口业务。否则，本企业愿承担由此产生的相关责任。 企业填表人： 财务负责人：　　（公章） 企业负责人：　　年　月　日	签批人：　　（公章） 年　月　日
受理人：　　受理日期：　　年　月　日　　受理税务机关（签章）	

填表说明：

①根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第三十八条及国家税务总局有关规定制定本表。

②本表适用于增值税一般纳税人填报。具备增值税一般纳税人资格的外贸企业自营或委托出口货物，其申报出口货物退税时，均使用本表。

③表内各项填写说明：

- 本表“申报年月”指外贸企业出口退税申报所属时间；“申报批次”指外贸企业出口退税申报所属时间内第几次申报。
- 本表“纳税人识别号”即税务登记证号码。
- 本表“海关代码”指外贸企业在海关的注册编号。
- 本表“纳税人名称”应填写纳税人单位名称全称，不得填写简称。
- 本表“申报日期”指外贸企业向主管退税机关申报退税的日期。
- 表内各栏次内容根据现行退税审批政策相关规则填写。

表 9-8　　生产企业出口货物免抵退税申报汇总表

（适用于增值税一般纳税人）

纳税人识别号：　　纳税人名称（公章）：

海关代码：　　税款所属期：　　年　月至　　年　月

申报日期：　　年　月　　金额单位：元（列至角分）

项　目	栏　次	当期	本年累计	与增值税纳税申报表差额
		(a)	(b)	(c)
免抵退出口货物销售额（美元）	1			——
免抵退出口货物销售额	2=3+4			
其中：单证不齐销售额	3			——
单证齐全销售额	4			——
前期出口货物当期收齐单证销售额	5		——	——
单证齐全出口货物销售额	6=4+5			——
不予免抵退出口货物销售额	7			——
出口销售额乘征税率之差	8			——
上期结转免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额	9		——	——
免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额	10			——
免抵退税不得免征和抵扣税额	11（如8>9+10则为8-9-10，否则为0）			
结转下期免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额	12（如9+10>8则为9+10-8，否则为0）		——	——
出口销售额乘退税率	13			——
上期结转免抵退税额抵减额	14		——	——
免抵退税额抵减额	15			——
免抵退税额	16（如13>14+15则为13-14-15，否则为0）			——

续表

结转下期免抵退税额抵减额	17（如 14 + 15 > 13 则为 14 + 15 - 13，否则为 0）		——	——
增值税纳税申报表期末留抵税额	18		——	——
计算退税的期末留抵税额	19 = 18 - 11c		——	——
当期应退税额	20（如 16 > 19 则为 19，否则为 16）			——
当期免抵税额	21 = 16 - 20			——
出口企业申明：			退税部门	
此表各栏目填报内容是真实、合法的，与实际出口货物情况相符。此次申报的出口业务不属于“四自三不见”等违背正常出口经营程序的出口业务。否则，本企业愿承担由此产生的相关责任。 经办人： 财务负责人：（公章） 企业负责人：年 月 日			经办人： 复核长：（章） 负责人：年 月 日	
受理人：	受理日期： 年 月		受理税务机关（签章）	

注：1. 本表一式四联，退税部门审核签章后返给企业二联，其中一联作为下期《增值税纳税申报表》附表，退税部门留存一联，报上级退税机关一联；2. 第（c）列“与增值税纳税申报表差额”为退税部门审核确认的第（b）列“累计”申报数减《增值税纳税申报表》对应项目的累计数的差额，企业应做相应帐务调整并在下期增值税纳税申报时对《增值税纳税申报表》进行调整。

填表说明：

①根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第三十八条及国家税务总局有关规定制定本表。

②本表适用于增值税一般纳税人填报。具备增值税一般纳税人资格的生产企业自营或委托出口货物，其申报出口货物退税时，均使用本表。

③表内各项填写说明：

- 本表“纳税人识别号”即税务登记证号码。

- 本表“海关代码”指生产企业在海关的注册编号。
- 本表“纳税人名称”应填写纳税人单位名称全称，不得填写简称。
- 本表“申报日期”指生产企业向主管退税机关申报退税的日期。
- 本表“税款所属期”指生产企业应缴税款的月度时间。
- 表内各栏次内容根据《国家税务总局关于印发＜生产企业出口货物“免、抵、退”税管理操作规程＞（试行）的通知》（国税发［2002］11号）相关规定填写。

（2）生产企业承接国外修理修配业务，应在修理修配的货物复出境后，向当地主管出口退税的税务机关报送《出口货物退（免）税申报表》，同时提供已用于修理修配的零部件、原材料等的购货增值税专用发票和货物出库单、修理修配发票、修理修配货物复出境报关单、外汇收入凭证。其应退税额按照零部件、原材料等增值税专用发票和货物出库单计算。

（3）外贸企业承接国外修理修配业务后委托生产企业修理修配的，在修理修配的货物复出境后，应单独填报《出口货物退（免）税申报表》，同时提供生产企业开具的修理修配增值税专用发票，外贸企业开给外方的修理修配发票、修理修配货物复出境报关单、外汇收入凭证。其应退税额按照生产企业修理修配增值税专用发票所列税额计算。

（4）对外承包工程公司运出境外用于对外承包工程项目的设备、原材料、施工机械等货物，在货物报关出口后，向当地主管出口退税的税务机关报送《出口货物退（免）税申报表》，同时提供购进货物的增值税专用发票、出口货物报关单（出口退税联）、对外承包工程合同等资料。

利用国际金融组织或国外政府贷款采取国际招标方式或由国内企业中标销售的机电产品、建筑材料，应由企业于中标货物支付验收后，向当地主管出口退税的税务机关报送《出口货物退（免）税申报表》，并提供下列证明及资料：

①由中国招标公司或其他国内招标组织签发的中标证明（正本）。

②中标人与中国招标公司或其他招标组织签订的供货合同。如中标

人为外贸企业，则还应提供中标人与供货企业签订的收购合同（协议）。

③中标货物的购进增值税专用发票。中标货物已征消费税的，还须提供专用税票（生产企业中标的，应征消费税在生产环节免征）。

④中标人按照标书规定及供货合同向用户发货所提供的发货单。

⑤分包中标项目的企业除提供上述单证资料外，还须提供与中标人签署的分包合同（协议）。

国际金融组织贷款暂限于国际货币基金组织、世界银行（包括国际复兴开发银行、国际开发协会）、联合国农业发展基金、亚洲开发银行发放的贷款。

（5）企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物，应于货物报关出口后向当地主管出口退税的税务机关报送《出口货物退（免）税申报表》，并提供下列单证及资料：

①对外贸易经济合作部及其授权单位批准其在国外投资的文件（影印件）。

②在国外办理的企业注册登记副本和有关合同副本。

③出口货物的购进增值税专用发票。

④出口货物报关单（出口退税联）。

（6）出口企业以“来料加工”贸易方式免税进口原材料、零部件后，凭海关核签的来料加工进口货物报关单和来料加工登记手册向主管其出口退税的税务机关办理“来料加工免税证明”，持此证明向主管其征税的税务机关申报办理免征其加工或委托加工货物及其工缴费的增值税、消费税。货物出口后，出口企业应凭来料加工出口货物报关单和海关已核销的来料加工登记手册、收汇凭证向主管出口退税的税务机关办理核销手续。逾期未核销的，主管出口退税的税务机关将会同海关和主管征税的税务机关及时予以补税和处罚。

（7）出口企业以“进料加工”贸易方式减税进口原材料、零部件转售给其他企业加工时，应先填具“进料加工贸易申报表”，报经主管

其出口退税的税务机关同意签章后再将此申报表报送主管其征税的税务机关，并据此在开具增值税专用发票时可按规定税率计算注明销售料件的税额，主管出口企业征税的税务机关对这部分销售料件的销售发票上所注明的应缴税额不计征入库，而由主管退税的税务机关在出口企业办理出口退税时在退税额中扣抵。

进料加工复出口货物按下列公式计算退税：

出口退税额 = 出口货物的应退税额 - 销售进口料件的应缴税额

销售进口料件的应缴税额 = 销售进口料件金额 × 税率 - 海关已对进口料件的实征增值税税款

外商投资企业以来料加工、进料加工贸易方式加工货物销售给非外商投资企业出口的，不实行上述办法，须按照增值税、消费税的征税规定征收增值税、消费税，出口后按出口退税的有关规定办理退税。

（8）有出口卷烟经营权的企业出口国家出口卷烟计划内的卷烟，按下列办法免征增值税、消费税。其他非计划内出口的卷烟照章征收增值税和消费税，出口后一律不退税。

①出口企业向卷烟厂购进卷烟用于出口时，应先向主管其出口退税的税务机关申报办理“准予免税购进出口卷烟证明”，然后转交卷烟厂，由卷烟厂据此向主管其征税的税务机关申报办理免税手续。已批准免税的卷烟，卷烟厂必须以不含消费税、增值税的价格销售给出口企业。

②主管出口退税的税务机关必须严格按照国家出口卷烟免税计划的数量核签“准予免税购进出口卷烟证明”。国家出口卷烟免税计划以国家税总局下发的计划为准。年初在出口卷烟免税计划下达之前，各地主管出口退税的税务机关可以按照出口企业上年年初完成的国家出口卷烟免税计划的进度核签“准予免税购进出口卷烟证明”。

③主管卷烟厂征税的税务机关必须严格按照“准予免税购进出口卷烟证明”所列品种、规格、数量核准免税。核准免税后，主管征税的税务机关应填写“出口卷烟已免税证明”，并直接寄送主管购货方出

口退税的税务机关。

④出口企业将免税购进的出口卷烟出口后，凭出口货物报关单（出口退税联）、收汇单、出口发票按月向主管其出口退税的税务机关办理免税核销手续。

⑤出口企业委托生产企业加工收回后报关出口的货物，凭购买加工货物的原材料等发票和工缴费发票按规定办理退税。若原材料等属于进料加工贸易已减征进口环节增值税的应扣除已减征税款计算退税。

（9）出口货物办理退（免）税后，如发生退关、国外退货或转为内销，企业必须向所在地主管出口退税的税务机关办理申报手续，补缴已退（免）的税款。补缴的税款全部缴入中央金库。

（10）主管出口退税的税务机关在审核退税过程中，应经常深入企业调查核对有关退税凭证和账物，如对某项出口货物发现疑问，则可对该项出口货物的经营情况进行全面检查。

（11）企业在年度终了3个月内，须对上年度的出口退税情况进行全面清算，并将清算结果报主管出口退税的税务机关。主管出口退税的税务机关应对企业的清算报告进行审核，多退的收回，少退的补足。企业清算后，主管出口退税的税务机关不再受理企业提出的上年度出口退税申请。

（12）由于出口企业过失而造成实际退（免）税款大于应退（免）税款或企业办理来料加工免税手续后逾期未核销的，主管出口退税的税务机关应当令其限期缴回多退或已免征的税款。逾期不缴的，从限期期满之日起，依未缴税款额按日加收2‰的滞纳金。

第10章 纳税筹划的方法与技巧

10.1 纳税筹划的原则

1. 纳税筹划必须具有合法性

合理避税最根本的特征是合法性，这里面有两方面的含义，一是筹划方案要符合有关法律、法规的规定；二是筹划方案在实施过程中要符合法律、法规的规定。只有两方面都符合，才能称为合法的筹划。

（1）合法性规则

税收征管法规定："税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。"而合理避税的目的，则是通过税收法律法规、税收政策和税收征收程序的某些特殊规定，在国家法律、法规及政策允许的范围内，最大限度地降低或减小税负，最大可能地多获取利润或取得更大利益。例如国家为鼓励和扶持某个行业、某个项目的发展，就在一定时期、一定范围、一定时间内设置一些特定的优惠政策，企业只要按照这个政策，就可以进行具体的筹划操作和运作。也就是说，企业进行纳税筹划必须在法律允许的范围内，筹划所进行的一系列操作，必须与税法精神相符。

无论开展什么形式的纳税筹划，有一点必须明确，那就是必须正确认识筹划的范畴，划清合法与违法的界限，严格区分筹划与避税、逃税、骗税的关系，防止把合法筹划和违法筹划混为一谈，与纳税筹划的初衷相悖，偏离合法筹划的轨道。当然，由于企业的情况不尽相同，加之税收政策和纳税筹划的主客观条件时刻处于变化之中，因此企业在进行纳税筹划时，不可能找到相同的或现成的方案，这就要求筹划者必须从实际出发，因地、因时制宜地设计具体的筹划方案，力求在法律上站得住，在操作上行得通。

（2）程序性规则

税收征管法规定："税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款，不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征、少征、提前征收、延缓征收或者摊派税款。纳税人可以依照法律、行政法规的规定书面申请减税、免税。减税、免税的申请须经法律、行政法规规定的减税免税审查批准机关审批。"由此，任何企业的纳税筹划必须遵从法定的程序，即所制定的筹划方案要获得税务机关的认可，对于一些特定的或特殊的筹划方式，应在与税务机关达成共识后方可操作；在税收运作中要向税务机关提出相应的书面申请，由税务机关进行审查审批，只有在税务机关认定合法的前提下，才能付诸具体行动。因此，任何企业在开展纳税筹划时，除精研税法及相关法律规定外，必须进一步了解税务部门从另一角度的可能看法，在反复研讨的基础上作出筹划。否则，一旦纳税筹划被视为偷税，就会得不偿失。

但在实践中，由于纳税筹划具有多样性、灵活性的运作方式，加上征纳双方对一些筹划行为合法性的认定可能存在差异，不可避免地会出现一些纳税人认为合法而税务机关认为不合法的现象，并由此引发征纳双方的矛盾。解决的办法，一方面税务机关要遵从法律规定，以法律为依据，对所认为的不合法性要进行举证，避免随意否定给纳税人带来损失；另一方面纳税人要树立依法纳税的思想，进行纳税筹划必须有法可依，向税务机关提供合法筹划的依据和构成要件。

2. 纳税筹划必须具有有效性

税收法律、法规和政策处在不断的发展变化中，尤其是目前我国处在经济发展和转轨时期，加上加入 WTO 后的财税政策调整，这就使得纳税筹划必须面对现实，及时把握税收法律、法规和政策所发生的变化，使之更适应经济和税收工作特点，适时筹划，保证纳税筹划的有效性。

有效性规则主要体现在两个方面：

①针对性，即在具体筹划运作时，要针对企业不同的生产经营情况，开展有的放矢的筹划，根据不同地区、不同行业、不同部门、不同规模所实行的不尽相同的税收政策，寻找适合自身发展的切入点，制订相应的筹划方案。

②时限性，遇到具有很强的适用时限的财税政策，筹划者必须把握良机，及时筹划，投入应用。否则，事过境迁，本来合法的筹划的方案可能就失效了。如国家规定，对转制的科研机构，凡符合企业所得税纳税人条件的，自 1999 年至 2003 年底，免征企业所得税，如果过了 2003 年，就不能享受该政策了。

3. 节税是筹划行为

筹划性就是根据实际情况统筹计划安排筹划方案，一般情况下，筹划性表现为预期性。在经济活动中，纳税义务通常具有滞后性。企业交易行为发生之后有纳税义务人才缴纳各种流转税；收益实现或分配之后，才缴纳所得税；财产取得之后，才缴纳财产税等等。这在客观上提供了纳税前事先做出筹划的可能性。另外，经营、投资和理财活动是多方面的，税法规定也是有针对性的，纳税人和征税对象的性质不同，税收待遇也往往不同，这在另一个方面向纳税人提供了选择较低税负经营方案的机会。

例如，某企业在年终概算一年的应纳税所得额时，发现年应纳税额为 101 000 元。为了节税，企业在年终向希望工程捐款 1 000 元。从理

论上分析，1 000 元的捐赠为企业带来了 5 000 多元的税后利润。因为不捐赠，企业应纳税所得额为 101 000 元，适用 33% 的税率，税后利润为 67 670 元；捐款 1 000 元后，应纳税所得额为 100 000 元，适用 27% 税率，税后利润为 73 000 元，通过捐赠产生的税收利益为 5 330 元。

这是一个曾经被很多纳税筹划书采用过的案例。但在实际操作中，我们必须看到，在年终初步确定其应纳税所得额为 101 000 元，就是预期性的体现，如果预计不准确，上年的应纳税所得额实际大于 101 000 元或者小于 101 000 元，捐 1 000 元后，都不能获得税收利益。

由于纳税筹划的这种预期性，就必须连带考虑两方面的风险：即经营过程中的风险（经营风险、财务风险）和税收法规变动的风险。经营过程中的风险主要是由于不能准确预测经营方案实施中的变化所带来的风险，上例实质上是一种简单的经营风险。我国目前税法的法律级次较低，变动的可能性较大，我们不能准确估计这些变动。

4. 必须防范涉税风险

纳税筹划经常在税收法律法规规定性的边缘上进行操作，这就意味着其蕴含着很大的操作风险。如果无视这些风险，盲目地进行纳税筹划，其结果可能事与愿违，因此企业进行纳税筹划必须充分考虑其风险性。

首先是要防范未能依法纳税的风险。虽说企业日常的纳税核算是按照有关规定去操作，但是由于对相关税收政策精神缺乏准确的把握，容易造成事实上的偷逃税款而受到税务处罚。

其次是不能充分把握税收政策的整体性，企业在系统性的纳税筹划过程中极易形成纳税筹划风险。比如有关企业改制、兼并、分设的纳税筹划涉及多种税收优惠，如果不能系统地理解运用，很容易发生筹划失败的风险。

另外纳税筹划之所以有风险，还与国家政策、经济环境及企业自身活动的不断变化有关。为此企业必须随时做出相应的调整，采取措施分

散风险，争取尽可能大的税收收益。

5. 节税方案要合理有效

进行纳税筹划要先进行“成本——效益”分析。任何一项筹划方案都有其两面性，随着某一项筹划方案的实施，纳税人在取得部分税收利益的同时，必然会为该筹划方案的实施付出额外的费用，以及因选择该筹划方案而放弃其他方案所损失的相应机会收益。当新发生的费用或损失的机会收益小于取得的利益时，该项筹划方案才是合理的；当费用或损失的机会收益大于取得的利益时，该筹划方案就是失败的方案。

但是一项成功的筹划方案必然是多种税收方案的优化选择，我们不能认为税负最轻的方案就是最优的纳税筹划方案，一味追求税收负担的降低，往往会导致企业总体利益的下降。

可见，纳税筹划和其他财务管理决策一样，必须遵循成本效益原则，只有当筹划方案的所得大于支出时，该项纳税筹划才是成功的筹划。

6. 节税行为必须符合企业整体利益

纳税筹划的根本目的是企业通过实施筹划来节约税收成本、实现减轻企业税负和谋求企业的最大效益。因此，在进行纳税筹划时，不能把眼睛只盯在某一个环节上或某一个税种上，因为一种税少交了，另一种可能要多交，或者追求了某种税收优惠，却因其他经营条件欠缺而造成总收益的下降。只有从总体上把握，注意税收对经济运营、资金运动的影响，并仔细比较、综合衡量，才可能使纳税筹划方案科学合理。

例如，储蓄环节的税收过重，储蓄就可能从银行流向资本市场或投资于产业，但是投向哪个产业，什么地区，采取何种企业组织形式，税后利润如何分配和处理等等，这些都要在充分分析和比较各税种的地位和影响之后才能根据整体税负的高低，做出比较合理和科学的筹划。不仅要顾头，还要顾尾，从而理解和把握纳税筹划的节税效益整体最大化原则。

整体性原则还要求所进行的纳税筹划必须与企业的战略目标相匹配，不是为了筹划而筹划，当税收目标与企业目标发生冲突时，应以企业目标作为首要选择。

10.2 纳税筹划的基本思路

1. 充分利用税收优惠

税收优惠是降低或免除税收负担的主要因素。一般情况下，税收优惠越多，税后利益就越大；但是，税收优惠最大化不一定等于税后利益最大化。对税收优惠进行筹划，可以获得税后最大利益。

（1）筹划减免税

国家为了实现不同的政策目标，几乎在所有税制中都规定有减免税政策，尤其是主要税种的减免税政策更多，这形成了税负的许多差异。研究各税及各种减免税的优惠待遇、条件以及对税后利益的影响，通过合理地安排，可以取得明显的税收利益。

（2）筹划其他税收优惠政策

出口退税、外商投资企业再投资退税、购买国产设备用新增所得税抵免设备投资等税收政策，具有许多税收优惠条件，对这些税收优惠政策进行筹划，可以取得税收利益。

2. 适用低税率

税率是决定纳税人税负高低的主要因素之一。各税的税率大多存在一定的差异，一般情况下，税率低，应纳税额少，税后利益就多。但是，税率低不一定等于税后利益最大化。所以对税率进行筹划，可以寻求税后利益最大化的最低税负点或者最佳税负点。

（1）筹划比例税率

筹划对不同征税对象实行的不同税率政策，分析其差距的原因及对税后利益的影响，可以寻求实现税后利益最大化的最低税负点或最佳税负点。例如，我国的增值税有17%的基本税率，还有13%的低税率；

对小规模纳税人规定的征收率也有差别，工业企业是6%，商业企业是4%；消费税有3%～45%的分档比例税率；营业税有3%、5%、20%三档比例税率。对这些比例税率进行筹划，可以从中寻求最佳税负点。

（2）筹划累进税率

各种形式的累进税率都存在一定的税负差异，筹划累进税率的主要目标是防止税率的攀升。其中，适用超额累进税率的纳税人对防止税率攀升的欲望程度较弱；适用全额累进税率的纳税人对防止税率攀升的欲望程度较强。

①筹划超额累进税率。世界上所有国家的个人所得税都实行程度不同的超额累进税率，所得越多，适用税率越高，纳税人的收入体现出一定的效应递减性。通过合理地筹划，可以在一定程度上改变纳税人适用税率的状况，在税法许可的范围内降低税负。

②筹划全额累进税率。全额累进税率在当今世界已经不多见。我国现行企业所得税暂行条例规定的是33%的比例税率，但是财政部和国家税务总局在财税字［1994］9号文件中规定，对年应纳税所得额在3万元（含3万元）以下的，暂减按18%的税率征收所得税；年应纳税所得额在10万元（含10万元）以下至3万元的，暂减按27%的税率征收所得税。这种税率实际是全额累进税率，税负明显不合理，在收入临界点存在边际损失明显大于边际收入的问题。通过合理的税收安排，可以改变这种不合理的税负状况。

③筹划其他税率。我国对某些税种实行定额税率，例如城镇土地使用税、耕地占用税、车船使用税等税种，实行的是差别定额税率，通过对这些税额的筹划，可以取得一定的税收利益。

3. 调减计税基

税基是决定纳税人税负高低的另一主要因素。各种税对税基的规定存在很大差异，对税基进行筹划可以实现税后利益的最大化。对税基进行筹划既可以实现税基的最小化，也可以通过对税基实现时间的安排，

即在递延纳税、适用税率、减免税等方面获取税收利益。对税基主要从以下几方面进行筹划：

（1）税基递延实现

税基总量不变，税基合法递延实现，在一般情况下可递延纳税，等于取得了资金的时间价值，取得了无息贷款，节约融资成本；在通货膨胀的情况下，税基递延等于降低了实际应纳税额；在适用累进税率的情况下，有时可以防止税率的攀升。

但是，与税基均衡实现和即期实现相比较，税基递延实现有时也会造成多纳税。

（2）税基均衡实现

税基总量不变，税基在各纳税期之间均衡实现，在有免征额或税前扣除定额的情况下，可实现免征额或者税前扣除的最大化；在适用累进税率的情况下，可实现边际税率的最小化。但是，与税基递延实现和税基即期实现相比较，税基均衡实现有时也会导致税收利益的减少。

（3）税基即期实现

税基总量不变，税基合法提前实现，在减免税期间，可以实现减免税的最大化。但是，与税基递延实现和均衡实现相比较，税基即期实现有时也会造成税收利益的减少。

（4）税基最小化

税基总量合法减少，减少纳税或者避免多纳税。

4. 选择纳税身份

有些税种对纳税人的界定有一定差异，规定在一定条件下对某些有同样行为的主体不纳入征税范围。所以对纳税人进行筹划，在一定条件下可以避免成为纳税人，免除纳税义务。但是，避免成为纳税人不一定就能实现税后利益最大化。对纳税人进行筹划，在一定条件下可以获取税收利益。

我国有些税制对纳税人范围的认定有一定差异。例如，城镇土地使

用税规定，只对在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用的土地征税，在其他地方使用的土地不征税；房产税规定，只对在城市、县城、镇政府所在地的行政村的房产，以及不在城镇的大中型工矿企业的房产征税，对在其他地区的房产不征税；城市维护建设税、耕地占用税、教育费附加规定，对外资企业不征税。对这些纳税人政策的差异进行筹划，都可以取得一定的税收利益。

5. 分析不同经济业务的税负水平

纳税人不同的经济业务往往缴纳不同的税种，形成不同的税负结构，进而影响纳税人税负的高低。对税负结构进行筹划，有利于实现税后利益的最大化。一般情况下，应当将缴纳税种少、总体税负最低的经营业务作为纳税筹划的具体目标。例如，代销与经销业务的税负结构不同，财产自用与对外出租的税负结构不同，从不同的纳税人购进货物税负不同，将财产销售后对外投资与直接对外投资的税负不同等，都会影响税后利益，都应当进行筹划。

6. 寻找“避税天堂”

尽管当今世界经济的发展呈现明显的国际化趋势，并且要求税收协调的领域也明显增多，但是迄今为止，还没有出现一例宏观税负及税负结构完全相同的国家或地区，即各国或地区之间的宏观税负水平及其税负结构都有差异甚至有较大差异。在不同的国家或者地区，进行投资经营或者工作会承担不同的税负。一般情况下，在宏观税负低或者税负结构有利的国家或地区投资经营或工作，缴纳的税收就少。但是，在宏观税负低的国家或地区投资经营或工作不一定就能实现税后利益最大化。所以对不同国家或地区的税负状况进行筹划，研究分析税负的差异所在，有利于实现税后利益最大化的目标。尤其是在各国经济日益国际化的情况下，对不同国家或地区的税负状况进行筹划，是所有跨国公司纳税筹划的主要内容。

7. 关注会计政策变动

会计政策是指企业在会计核算时所遵循的会计准则，以及企业所采纳的具体会计处理方法。会计政策包括不同的层次，涉及具体会计准则和具体会计处理方法。

具体会计准则是指企业按照国家统一会计制度规定的原则所制定的、适合本企业的会计制度所采用的会计原则；具体会计处理方法是指企业在会计核算诸多可选择的会计处理方法中所选择的适合本企业的会计处理方法。

由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务可以有多种会计处理方法，即存在不止一种可供选择的会计政策。例如，存货的计价，可以有先进先出法、加权平均法、个别计价法等；固定资产折旧方法可以有平均年限法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。企业在发生某项经济业务时，应该从允许选用的会计准则和会计处理方法中，选择适合本企业实际情况的会计政策。

会计政策选择技术要点：

（1）注意会计利润和应税利润的差异

财务会计利润与应税利润之间存在差异，分为永久性差异和时间性差异两类。永久性差异是指某一个会计期间，由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同，所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生，不会在以后各期转回。时间性差异是指会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异。时间性差异发生于某一会计期间，但在以后若干期内能够转回。因此，会计政策选择技术利用的是时间性差异。

（2）注意税务规定对会计政策选择的限制

比如纳税人的成本计算方法、间接成本分配方法、存货计价方法一经确定，不得随意改变，如确需改变的，应在下一纳税年度开始报主管

税务机关批准，否则，对应纳税所得额造成影响的，税务机关有权调整。

8. 筹划国际税收管辖权

各国对国际税收管辖权的规定存在较大差异，进而直接影响着跨国纳税人的税负状况，所以对国际税收管辖权进行筹划，可以取得明显的税收利益。

（1）筹划避免双重征税

在各国税收的管辖中，多数国家奉行属地和属人双重税收管辖权原则，同时，为了解决重复征税问题，又通过国际税收协定或者单方面规定，采取了避免双重征税的措施。但是，各国在避免双重征税方面也存在一定的差异。对税收管辖权进行筹划，有利于实现税后利益的最大化。

（2）筹划跨国纳税人

各国对跨国纳税人中的居民一般规定承担无限纳税义务，对非居民规定承担有限纳税义务。但是，对非居民纳税人的认定存在较大的差异，有的国家规定超过一定的居住时间，如三个月、半年、一年期为标准，也有的规定以是否有永久性住宅为标准。所以跨国纳税人在一国居住的时间或是否有永久性住宅，就成为纳税筹划的内容之一。

10.3 纳税筹划的技术手段

根据纳税筹划技术所依据的原理、采用的方法和手段不同，目前，国内一般把纳税筹划技术分为三类：即节税筹划技术、避税筹划技术和转嫁筹划技术。其中，从税制要素考虑，节税筹划技术可以归纳为10种：免税技术、减征技术、税率差异技术、分离技术、合并技术、扣除技术、抵免技术、缓税技术、退税技术和税收优惠技术。在具体操作中，这10大技术不是一成不变的，而是可以相互转化的。

1. 免税技术

免税是国家对特定地区、行业、企业、项目或情况给予纳税人完全免征税收优惠或奖励扶持或照顾的一种措施。

免税一般分为法定免税、特定免税和临时免税三种。在这三类免税中，法定免税是主要方式，特定免税和临时免税是辅助方式，是对法定免税的补充。世界各国一般都对特定免税和临时免税有极严格的控制，尽量避免这类条款产生的随意性和不公正性。由于我国正处于转型时期，所以税法中出现了大量的特定免税条款和临时免税条款。如对新办的中外合资经营的开发区企业，合营期在10年以上的，经申请税务机关批准，可以从获利年度起，前2年免征企业所得税。

免税实质上相当于财政补贴，一般有两类免税：一类是照顾性的免税，另一类是奖励性免税，照顾性免税的取得一般是在比较苛刻的条件下取得的，所以纳税筹划不能利用这项条款达到节税的目的，只有取得国家奖励性质的免税才能达到目的。

免税技术运用过程中，尽量注意做到以下两点：一是尽量使免税期最长化，在合理合法的情况下，尽量使其最长化，免税期越长，节减的

税就越多；二是尽量争取更多的免税待遇，在合法合理的情况下，尽量争取免税待遇，争取尽可能多的免税项目与原需交纳的税收相比，免税越多，节减的税收也就越多，企业可以支配的税后利润也就越大。

2. 减税技术

税收减征技术，是按照税收法律、法规减除纳税人一部分应纳税款，是对某些纳税人、征税对象进行扶持、鼓励或照顾，以减轻税收负担的一种特殊规定。与免税一样，也是税收灵活性与严肃性和结合制定的一项措施，也是各个国家尤其是中国目前采取的一种最普遍的措施。由于免税和减免在税法中经常结合使用，人们习惯上统称为减免技术。

例如，按照财税字［2000］26号文件规定，从2000年1月1日起，对生产销售达到低污染排放极限的小轿车、越野车和小客车，按税法规定减征30%的消费税；又比如我国对遭受风、火、水、地震等自然灾害的企业在一定时期给予减税优惠待遇，就属于税收照顾性质的减税。

减税技术在使用时应注意把握两点：一是尽量使减税期最长化，在合理合法的情况下，尽量使减税期最长化。因为，减税时间越长，节减的税收越多，企业的税后利润也就越多。二是尽量使减税项目最多化，减税项目越多，企业的收益越大。

3. 税率差异技术

税率差异技术是指在合理合法的情况下，利用税率的差异而直接节减税收的筹划技术。在市场经济条件下，一个企业可以利用税收中税率之间的差异来节减税收实现企业利润的最大化，例如，甲地区的税率为33%，乙地区的税率为24%，丙地区的税率为15%，那么，在其它条件相似或基本相同的条件下，投资者到丙地进行投资开办企业，就比甲、乙地区节减不少的税款。

税率差异技术在运用中应注意两点：一是尽可能地寻找税率最低的地区、产业，使其适用税率最低化，而且税率差异越大，企业的获利能

力就越高，可支配的税后利润就越多，企业的竞争力就越强；二是，尽量寻求税率差异的稳定性和长期性，税率差异一般具有时间性和稳定性两个特征，但并不是一成不变的，随着时间的推移和税法制度的改变会发生变化，如政策的变化和享受优惠政策时间的到期，税率也就会发生变化，因此，应想办法使企业税率差异的时间最长化和稳定化。

4. 分离技术

分离技术是指企业所得和财产在两个或更多纳税人之间进行分割而使节减税款达到最大化的纳税筹划技术。一般来讲所得税和财产税的适用税率为累进税率，即计税基础越大，适用的边际税率越高。因此，如果在两个或更多的纳税人之间进行合理的分离，就可以减少每个人的纳税基础，降低最高边际适用税率，节减税款。例如，我国对年应税所得在10万以上的企业所得税税率33%，对年应税所得3～10万的企业适用税率为27%，对年应税所得3万元以下的企业适用所得税率为18%，假如一个企业2006年应税所得税为12.5万元，那么，该企业2006年应交企业所得税为12.5×33%=4.125（万元），如果该企业在年终之前，再成立一个关联企业甲，将利润分给关联甲企业2.9万元，那么企业的应税所得额变为12.5-2.9=9.6万元，低于10万元，适用所得税率为27%，2006年度该企业应交所得税额为：9.6×27%=2.592（万元），关联企业甲因应税所得额2.9万元低于3万元，适用18%的税率，则2006年关联企业甲应交所得税为2.9×18%=0.522（万元），两企业合计应交所得税为：2.592+0.522=3.114（万元），则该企业2006年度由于分离少交所得税额为：4.125-3.114=1.011（万元），当然还应考虑设立关联企业的一些费用问题。

分离技术在应用时注意两点：一点是分离要合理化，使用该技术，除要合法化以外，还要注意合理化，使分离出去的部分，尽量往低税率上靠，否则就没有意义；二是节税最大化，通过合理的分离，使分离后的企业达到最大化的节税目的。

5. 合并技术

当一个企业盈利，另一个企业亏损时，盈利企业需要缴纳所得税，而亏损企业的亏损却迟迟得不到弥补，这对企业构成了损失。在这种情况下，企业就可以利用合并技术进行筹划，来减少缴纳企业所得税。

例如，甲企业年应纳税所得额为100万元，乙企业累计亏损91万元，甲乙企业合并前分别纳所得税为33万元和0万元。现甲企业兼并乙企业，根据我国税法规定盈利企业兼并亏损企业的累计亏损企业可以用亏损企业的累计亏损额抵减盈利企业的利润的政策，甲乙企业合并后应纳税所得额为9万元，应纳税所得率为27%，应纳税所得额为24 300元，比合并前少纳税305 700元。可见，选择适当的企业合并，可以大大地降低企业的税负，给企业带来很大的利润，达到合理避税的目的。

6. 扣除技术

扣除技术即税前扣除技术，是指在计算应纳税款时，对于构成计税依据的某些项目，准予从计税依据中扣除的那一部分税收，扣除技术是税收制度的重要组成部分，许多税种对扣除项目、扣除多少都作了比较详细的规定。这些准予扣除的项目及扣除的范围，有些是对所有纳税人通用的，有些则只是对某些特定的纳税人或征税对象而设计的，应严格区分开来。例如，根据《企业所得税暂行条例》规定，纳税人来源于境外所得，因已在境外交纳了企业所得税，在汇总纳税时，准予从中扣除；又如《增值税暂行条例》中规定，企业应纳税额为当期销项税额减去当期进项税额后的余额。再比如，纳税人在计算企业所得税额时，允许将支付给工人的工资、限制性支出等项目按照标准进行扣除，从而减少企业应纳税所得额。

在运用扣除技术时，一般应注意以下三点：一是扣除金额最大化，在税法允许的情况下，尽量使各项扣除的项目按上限扣除，用足用活扣除政策，因为扣除金额的最大化，就意味着应交税基的最小化，扣除的金额越大，交税就最小，企业税后利润就越大；二是扣除项目最多化，

企业应尽量将照税法允许的扣除项目一一列出，凡是符合扣除的项目，都要依法给予扣除，列入成本，因为扣除项目越多，计税基数就越小，节减的税就越多；三是扣除最早化，在税法允许的范围之内，尽可能早地使各种允许扣除的项目得到扣除，因为扣除越早，企业交纳的税金就越少，节省的税金就越多，企业早期的现金净流量就越大，相对节减的税收就越多。

7. 抵免技术

抵免技术是指当对纳税人来源于国内外的全部所得或财产所得课征所得税时，允许以其在国外已缴纳的所得税或财产税税款抵免应纳税款的一种税收优惠方式，是解决国际所得或财产重复征税的一种措施。例如，某纳税人来源于中国境外的所得为 100 000 元，已在境外交纳的企业所得税为 30 000 元（该国适用企业所得税率 30%），按照我国税率 33% 计算应补交的税款为 100 000 × 33% − 30 000 = 3 000（元）。

抵免技术在运用时应注意以下两点：一是抵免项目最多化，在税法规定的可以抵免的范围内，尽可能地把能参与抵免的项目全部抵免，因为参加抵免的项目越多，就意味着节减的利润越多；二是抵免金额最大化，在税法允许的范围内，尽可能地使参加抵免的项目的金额，最大化地进行抵免，抵免的金额越大，应纳税额就越小，因而节减的税收就越多，企业实现的税后利润就最大。

8. 缓税技术

缓税技术，又称延期纳税技术，是对纳税人应纳税款的部分或全部的缴纳期限适当延长的一种特殊规定。为了照顾某些纳税人缺少资金或其它特殊原因造成纳税困难，许多国家都制定了有关延期纳税的条款。有的是对某个税种规定了准予缓纳，有的则是对所有税种可以缓纳。尽管采用缓税技术不能使应交纳的税款免纳或少纳，但它使应该交纳的税款可以向后推迟一段时间，而且不需支付任何报酬，这就相当于从政府手中拿到了一笔无息贷款，不仅节省了利息支出，而且还享受了因通货

膨胀带来的好处，变相降低了应纳税额。

例如，我国税法规定，对纳税有困难的，经县级以上税务机关批准，其税款可以延期缴纳，但最长时间不能超过3个月。

缓税技术在使用中应该注意两点：一是使缓税时间最长化，在税法规定的时间内，尽量争取缓税的时间最长，因为延长的时间越长，相对节减的税收也就越多；其次是缓税的项目最多化，争取在税法允许的范围内，找足找齐各种原因，经税务机关批准，使这些项目纳入缓税项的行列，因为缓税的项目越多，企业当期的现金流量也就越大，节税也就越多。

9. 退税技术

退税技术是按照税法的规定应缴纳的税款，由税务机关在征税时，全部或部分退还给纳税人的一种纳税筹划技术。它与出口退税，先征后退、投资退税一并属于退税的范畴，是一种特殊的免税和减税方式。退税技术所涉及的退税是让税务机关退还纳税人符合国家退税奖励条件的已交纳的税款。例如，我国对外商投资企业的再投资项目，允许退还已交纳的所得税款的40%或100%。又比如，对销售自行开发的软件产品或改造进口软件后对外销售的产品按税法规定按17%税率征税，其增值税实际税负超过3%的部分，实行即征即退的政策，这主要是国家为了鼓励软件开发企业，提高国际市场竞争能力的一种措施。

实施退税技术的要点：一是尽量争取退税项目的最多化，在税法规定的范围内，尽量争取更多的退税待遇；二是尽量使应退的税额最大化，因为退还的税越大，企业的税后利润也就越大。

10. 税收优惠技术

改革开放以来，中国的区域经济发展迅速，已初步形成了由沿海到内地，以及沿江、沿海、沿边多层次对外开放的格局。与之相适应国家对经济特区等各类经济区域制定了一系列税收优惠政策。1996年，我国的进口税收制度进行了全面调整，在普遍降低关税的同时，取消了全

国各类经济区域的进口优惠政策，对所有经济区域进口的各类物资，一律按法律征收关税和进口环节税；经济特区、上海浦东新区、西部开发区等，在国家核定的进口额度内，关税和进口环节税实行先征后退5年过渡逐年递减的办法，即1996年返还100%，以后每年递减20%到2001年停止返还，对海南洋浦经济开发区仍实行保税区的优惠政策。各类经济区域中的外商投资企业进口物资以及企业技术改造项目下进口设备的政策，按照全国统一政策执行。目前，我国的优惠政策主要集中在：经济特区、沿海开放城市、沿海经济特区、经济开发区、边境对外开放城市、沿江开放城市、内陆开放城市、北京地区、上海地区、西部地区。利用税收优惠政策进行筹划必须掌握优惠政策。其次，我国的优惠政策，随着与WTO的接轨会越来越少。

纳税人进行纳税筹划时，可以从以下7方面着手：

（1）企业性质

①利用内外资企业的不同身份。目前，我国对内外资企业分别设置税种分别征税。如在税前扣除项目上，内资企业严于外资企业；在新办企业的税收优惠上，外资企业宽于内资企业，外资企业从弥补亏损后的获利年度起计算优惠期，内资企业则从开办之日或投产年度算起。由此可见，纳税人在条件允许时组建外资企业无疑是筹划的较好选择。

②利用行业之别。我国现行所得税制，对同属内资或外资的不同行业的企业税收政策不同。如内资企业所得税法中，对从事为农业生产服务的、新办的劳动就业服务企业等都有不同程度的税收优惠；外资企业所得税法中，则对生产性外商投资企业给予更多的税收优惠。经营者在确定了资本性质后，要审慎地确定经营行业，选择处于较低纳税点的行业进行经营。

③利用企业组织形式。子公司和分公司是大公司经营组织的一种重要形式，但究竟选择哪种组织形式不妨从筹划的角度进行考虑。就内资企业所得税而言，如果所属分支机构在开办初期可能亏损，总机构应尽可能将分支机构办成不独立核算的分公司；反之，如果所属分支机构在

开办初期就能赢利，且能持续赢利，就应该考虑将分支机构办成独立核算的子公司。

在境外设立分支机构的纳税人则要考虑其所承担的不同纳税义务所带来的影响。如果设立子公司，设立国政府一般将其视为居民公司，要求其承担全面纳税义务；如果设立的是分公司，设立国政府一般会将其视为非居民公司，要求其承担有限纳税义务。因此，在境外设立分支机构时，要结合设立国税收制度和本公司经营实际情况，选择合适的组织形式。

④企业兼并重组。企业兼并重组是企业释放包袱，激发活力的有效方式。企业可以充分利用国家对这些企业的税收优惠政策，减少税基，扩大企业自有财产，达到减少纳税的目的。

（2）新办企业

内资企业利用新办企业税收优惠政策主要是尽可能地将企业转化为新办企业。比如在一地经营一段时间后，将原有企业注销掉，以新的身份到别地重新开办就是一种有效方法。不过，这样操作相对比较困难。

外资企业除了采用上述办法之外，还可采用其他方法。如外资新办企业一般从开始获利年度起享受“两免三减半”优惠。这里所说的获利年度中的“获利”，是指纳税人按税法有关规定进行税收调整、弥补亏损后的获利。因此，外资企业可以尽可能地将获利年度推迟，更多地享受税收优惠。

（3）特殊地区

我国政府对经济特区、沿海经济技术开发区、国务院批准的高新技术产业开发区、中西部地区所办的外资企业等，制定了一系列的税收优惠政策，企业不妨考虑在上述地区经营。

（4）投资抵免

投资抵免是指对符合条件的投资，政府允许在所得税额中抵免的一种税收优惠政策。从2000年度开始，企业在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目所需国产设备投资的40%，允许从企业技术

改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。因此，企业可加大利用国产设备投资力度，以充分享受这一优惠。假设企业投资100万元进行技术改造，购置的设备是国外设备，那么，由技术改造带来的收益要依法足额纳税；如果购置国产设备，则可将其中的40万元从当年较设备购置前一年度新增的企业所得税额中直接抵免，一年抵免不完还可以结转下年度，最长不超过5年。

（5）技术开发

国家允许企业按当年实际发生的技术开发费用的150%抵扣当年应纳税所得额。实际发生的技术开发费用当年抵扣不足部分，可按税法规定在5年内结转抵扣。大中型企业虽然不会因此享受到低税率税收优惠，但其技术开发费一般数额都较大，以此为基数加计50%，将是一个很可观的数字。

（6）税额扣除

有境外所得的企业还可以考虑利用税额扣除来进行筹划。税额扣除即税收抵免，是指对纳税人在境外取得的所得已纳的所得税准予从其应纳税总额中抵免的一项规定，是消除国际所得重复征税的一种做法。此外，还有费用扣除法和免税法。这几种方式一般没什么筹划的空间。但是，与税额扣除政策配合的税收饶让则可以作为筹划的着眼点。税收饶让是指纳税人在境外应纳而减免的所得税，在境内实施税额扣除时视同已纳税额而准予扣除。这种政策仅限于与我国签订有税收协定的国家或地区和一些特殊企业的特殊所得。因此，企业经营者在安排自己的经营项目和范围时，应尽可能地让自己符合税额扣除和税收饶让这两项政策，以最大限度地获取税收利益。

（7）税制差异

目前，内资、外资企业所得税制还不统一，外资企业按规定享受“两免三减半”，特殊企业及特定产品的生产和企业设在特定区域还可享受特定税收优惠。而内资企业一般没有同样的优惠，并且还要承担其他各种税收负担，相比之下，内资企业税负较重。内资企业可根据内外

税制的差异进行筹划。如某外商投资企业，以租赁形式获得了某国有企业机器设备的使用权，交付租金后，拥有使用租赁设备所生产的产品的所有权。一般地，税务机关对使用租赁设备生产的产品取得的收入，视为该外商投资企业的所得，享受各种税收优惠，并由于生产的连续性和对一般产品不征收中间环节税收的规定，该外商投资企业和国有企业两家的两次纳税变为一次纳税，这样可以明显地减轻税负。

第11章 消费税纳税筹划与节税案例分析

11.1 消费税的筹划思路

消费税是我国现行流转税中的一个重要税种，它与增值税相互配合，在增值税普遍调节的基础上，发挥特殊调节的功能。为了达到必要的调控力度，消费税的税负水平较高，最高的税率达到45%，其税收负担不仅足以左右普通百姓的消费行为，而且关系到企业的经营状况和利润水平，对消费税进行纳税筹划是当前企业财务工作中值得关注的一个重要问题。

1. 征税范围的筹划思路

从国际上看，消费税的征收范围有两种选择，一种是广泛课征于消费领域，既包括对生活消费资料的课征，也包括对生产消费资料的课征；既有少数限制消费的产品，也有人民生活的必需品。另一种是选择部分消费品进行课征，通常是少数限制消费的生活消费品。

不同国家对征收范围的选择取决于国家赋予消费税的职能及本国的税制结构。我国现行消费税是与增值税配合而来的，在增值税普遍调节的基础上，发挥重点调节的功能。因此，消费税的征收范围比较窄，仅仅局限在14类商品中。这14类应税消费品分别是：烟、酒及酒精、化

妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮及焰火、成品油、汽车轮胎、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板。如果企业希望从源头上节税，不妨在投资决策的时候，就避开上述消费品，而选择其他符合国家产业政策、在流转税及所得税方面有优惠措施的产品进行投资。如：高档摄像机、高档组合音响、裘皮制品、移动电话、装饰材料等。在市场前景看好的情况下，企业选择这类项目投资，也可以达到规避消费税税收负担的目的。

2. 计税依据的筹划思路

进行消费税的纳税筹划时，在计税依据方面大有文章可做。现行制度规定，消费税的计算方法有从价定率和从量定额两种，对实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品，如果包装物连同产品销售，无论包装物是否单独计价，也不论会计上如何处理，包装物均应并入销售额中计征消费税。但如果包装物并未随同产品销售，而是借给购货方周转使用，仅仅收取包装物押金的话，只要此项押金在规定的时间内（一般为一年）退回，可以不并入销售额计算纳税。因此，企业可以考虑在情况允许时采用出借包装物的方式，一方面有助于减少计税依据，降低税收负担，另一方面在归还押金之前，企业可以占有这部分押金的利息。

例如，某企业销售商品100件，每件售价500元，其中含木质包装箱价款50元，如果连同包装物一并销售，销售额为50 000元。若消费税税率为10%，应纳消费税税额为5 000（50 000×10%）元。如果企业不将包装物随同消费品出售，而采用收取包装物押金的方法，规定要求购货方在6个月内退还，就可以节税427.35［50×100÷（1+17%）×10%］元，实际纳税4 572.65（5 000-427.35）元，此外企业还可以从银行获得这5 000元押金所产生的利息。

3. 纳税环节的筹划思路

国际上开征消费税的国家，消费税的征收多在零售环节，这一方面

体现了这一税种重在调节消费的意图，另一方面较少占用生产经营者的周转资金，有助于减轻生产经营者的负担。而我国的消费税除金银首饰改在零售环节课税以外，其他应税消费基本在产制环节课税。这样的规定主要是从方便征管的角度考虑的，因为在产制环节纳税人户数较少，征管对象明确，便于控制税源，降低征管成本。但是产制环节终究不是商品实现消费以前最后一个流转环节，在这个环节之后还存在着批发、零售等若干个流转环节，这在客观上为纳税人选择一定的方式节税提供了可能。纳税人可以采用分设独立核算的经销部、销售公司再以正常价格对外销售，由于消费税主要在产制环节征收，纳税人的税收负担会因此减轻许多。下面，试举一例加以说明：某酒厂生产的粮食白酒，正常生产环节的售价为每箱 150 元，适用消费税税率为 20%，应纳消费税为 30 元，倘若该厂分设独立核算的经销部，向经销部供货时价格定为每箱 80 元，则实际缴纳消费税仅为 16 元，企业可以节税 14 元。现在，这种做法在生产酒、烟、化妆品、摩托车、小汽车的行业里得到了较为普遍的应用。不过，这里提醒纳税人：生产厂家向经销部出售应税消费品时，只能适度压低价格，如果压低的幅度过大，就属于税法所称“价格明显偏低”的情况，税务机关可以行使对价格的调整权。此外，这种行为的性质属于避税，它会由于反避税条款的建立而无法再继续使用。例如国家税务总局对中国第一汽车集团公司及上海大众汽车有限公司等大型汽车生产企业的消费税征收环节进行了调整，由在生产环节对厂商课税，改为推延至经销环节，并对其分设的经销公司课税。

4. 纳税期限的筹划思路

消费税的纳税人，在合法的期限内纳税，是纳税人应尽的义务，同样合法地纳税，时间上有的纳税对企业有利，有的不利于企业。因此，所说纳税期限节税策略是指纳税人尽可能利用消费税纳税期限的有关规定，为节税服务。一般的策略在于：在纳税期内尽可能推迟纳税，在欠税挂账有利的情况下，尽可能欠税挂账。

根据消费税税额的大小，消费税的纳税期限分别规定为1日、3日、5日、10日、15日和一个月，具体由税务机关确定，不能按固定期限纳税的可以按次纳税。以一个月为一期纳税的，自期满日起10日内申报纳税。以1日、3日、5日、15日为一期纳税的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起10日内申报纳税并结算上月应纳税款。进口应税消费品的应纳税款，自海关填发税款缴款凭证的次日起7日内缴纳税款。

5. 兼营行为的筹划思路

由于应税消费品所适用的税率是固定的，只有在出现兼营不同税率应税消费品的情况下，纳税人才可以选择合适的销售方式和核算方式，达到适用较低消费品税率的目的，从而降低税负。

兼营多种不同税率应税消费品的企业，应当分别核算不同应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算的，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，一律从高适用税率。例如某生产企业既生产经营排气量不超过250毫升的摩托车，又生产经营排气量超过250毫升的摩托车，消费税税率分别为3%、10%，如果该公司不分别核算销售额，则税务机关一律按排气量超过250毫升的摩托车的税率征收消费税。如果该公司将两种摩托车一起销售，全部销售额也要适用10%的税率，这显然会加重护排气量不超过250毫升的摩托车的税收负担。因此，纳税人应该加强会计核算，做到账目清楚，以免蒙受不必要的损失。此外，纳税人在进行销售策划的时候，应注意消费品的组合问题，没有必要成套销售的，不宜采用这种销售方式。

6. 出口应税消费品的筹划思路

现行消费税对出口应税消费品规定了优惠措施，只要纳税人出口的消费品，不是国家禁止或限制出口的货物，在出口环节均可以享受退（免）税的待遇，意在鼓励纳税人尽量扩大出口规模。从节税的角度出发，纳税人应该想方设法开拓国际市场，为本企业谋求尽可能多的合理

利益。

此外，在出口产品因质量等问题被退货的情况下，依然存在着一定的节税机会。税法中有这样的规定：由纳税人直接出口的应税消费品，办理免税后发生退关，或者国外退货，退回进口时予以免税的，经所在地主管税务机关批准后，可暂不办理补税，待其转为国内销售时，再向主管税务机关申报补缴消费税。从上述规定中，我们可能发现这中间蕴藏着资金的时间价值——利息。在货物出口到退货及退款之间，一方面纳税人无偿占有这笔退款的时间价值，另一方面在免税和补税的间隔中，纳税人又占有了税款的时间价值。

7. 进口商品时的筹划思路

根据国务院颁布的《消费税暂行条例》的有关规定，从1994年1月1日起，对进口货物征收增值税、消费税。进口货物的收货人或者办理报关手续的单位或个人，为进口货物消费税的纳税义务人。在实际执行过程中，海关是按照《海关进出口关税与进口环节代征税对照使用手册》对进口货物征收消费税的。通过《进口环节海关关税税目税率（额）表》我们可以看到，消费税高达45%的分类分项差别税率，决定了其在企业的纳税筹划中占有重要的地位。

特别是随着改革开放的深入发展，人民的生活水平有了很大的提高，对进口消费品的需求日益扩大，有效的进口商品消费税纳税筹划已提上了议事日程。进口货物消费税应纳税额的计算公式如下：

组成计税价格 = 关税完税价格 ÷（1 - 消费税税率）

由于消费税税率对于具体进口的某类消费品而言是一定的，因而纳税人在对进口环节消费税进行纳税筹划时，只能对计算式中的分子进行策划，说到底就是要对关税的完税价格进行策划。本书仅对涉及消费税的部分进行筹划分析。

根据税法规定，如果存在下列情况，应按适用税率中最高税率征税：

（1）纳税人兼营不同税率的应税消费品，即进口、生产、销售两

种以上应税消费品的，应当分别核算不同税率应税进口消费品的进口额或销售数量，未能分别核算时，按最高税率征税。

（2）纳税人如将应税消费品与非应税消费品，以及适用不同税率的应税消费品组成成套应税消费品出售时，应根据组合产制品销售金额按应税消费品的最高税率征税。

另外，由于我国税制改革刚开始不久，虽然新税制大框架已经建立，但是许多具体税种的设置及征收办法仍很不完善，税法之中难免会有一些漏洞与空白之处，加上各种优惠政策，给纳税人进行纳税筹划创造了良好的条件。

8. 委托加工应税消费品的筹划思路

随着社会经济的不断发展，以及专业分工程度日益深化，企业、单位或个人由于各自技术、设备、人力资源等方面的局限或是其他方面的原因，不可能也没有必要生产本单位所需要的任何产品，常常要委托其他单位代为加工应税消费品，然后将委托加工好的应税消费品收回，用于销售或供本单位或个人自用。由于委托加工应税消费品也是生产应税消费品的一种形式，因而税法规定应缴纳消费税。

对于纳税人委托他人加工应税消费品的，税法规定，由受托方在向委托方交货时代扣代缴消费税。但纳税人委托个体经营者加工应税消费品的，一律由委托方收回后在委托方所在地缴纳消费税。

委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税，没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式如下：

组成计税价格 =（材料成本 + 加工费）÷（1 - 消费税税率）

这里存在着以下两个节税机会：一是材料成本的确定。按照《消费税暂行条例实施细则》规定，材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本，因此其确定数额的大小直接关系到纳税人应纳消费税的数额。当然委托方不能随便压低材料成本，该项筹划应在一定的限度里，否则就有可能被当地主管税务机关重新核定。二是加工费的确定。按照

税法的相关解释，加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用。加工费数额的大小也会影响企业的应纳税额，双方当事人可以就其数额进行协商，并通过其他形式进行返还。

委托加工的另一节税机会在增值税上，因为受托方仅就加工费缴纳增值税，材料成本部分是不用缴纳增值税的。因此委托加工的税负会明显低于自制产品销售的税负，一些企业为了减轻税收负担，往往会利用这一政策进行纳税筹划，甚至有的企业将自制产品伪装成委托加工产品。比如，一些企业按照合同为其他企业加工订做产品时，先将本企业生产该产品所需耗费的原材料以“卖给对方的名义作价转入往来账。因此税法规定：委托加工的应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，以及受托方将自己所有的原材料卖与委托方，然后再由委托方提供原料和主要材料进行生产加工的应税消费品，应按照销售自制应税产品缴纳消费税。因此，纳税人应认真区分，以便利用税法为自己的生产经营活动服务。

9. 连续生产应税消费品的筹划思路

税法规定，纳税人连续生产自产自用的应税消费品的，不用缴纳消费税。例如，卷烟厂生产烟丝（烟丝是应税消费品），再用生产的烟丝生产卷烟，这样，用于连续生产卷烟的烟丝就不用缴纳消费税，而只就其最终产品——卷烟缴纳消费税。

用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时，可以扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

例如，某卷烟厂10月份购进烟丝100箱，每箱200元。当月生产甲类卷烟200箱，消耗50箱外购烟丝。甲类卷烟的市场售价为每箱500元，则10月份甲类卷烟应纳消费税税额为（以上售价均为不含增值税价，甲类卷烟消费税税率按45%计算，烟丝消费税税率为30%）：

应纳税额 = 500 元/箱 × 200 箱 × 45% − 50 箱 × 200 元/箱 × 30%
= 42 000 元

因此，纳税人在计算应纳税额时，可以扣除外购的应税消费品已纳的税款，以减轻自己的税负。在实际经济生活中，纳税人连续生产应税消费品时，应注意以下几点：

①用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时，可以扣除外购应税消费品已纳的消费税税款，在计税时按当期生产领用数量，计算准予扣除数额。

②下列消费品，如外购已税烟丝生产的卷烟；外购已税化妆品生产的化妆品；外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火；外购已税汽车轮胎（内胎和外胎）生产的汽车轮胎；外购已税摩托车生产的摩托车（如外购两轮摩托车改装三轮摩托车）等，计税时准予扣除外购已税消费品已纳的消费税税款。

③纳税人用外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰（镶嵌首饰），在计税时一律不准扣除外购珠宝玉石的已纳税款。

④允许扣除已纳税款的应税消费品只限于从工业企业购进的应税消费品，对从商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。因此，纳税人在选择供货方时一定要注意选择工业企业，以便合法地进行抵扣。

10. 利用计算公式的筹划思路

消费税的计算公式有两大类，其中实行从价定率办法计征消费税的计算公式为："应纳税额 = 销售额 × 税率"。销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用，不包括向购买方收取的增值税款。

价外费用是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约费、手续费、包装费、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项及其他

各种性质的价外费用。消费税在下列几种情况下存在着纳税筹划机会：

①纳税人自产自用应税消费品的，销售额按同类消费品的价格确定，此时，按偏低一点的价格确定便能节省消费税。在没有同类消费品销售价格的情况下，按组成计税价格确定。组成计税价格为：

组成计税价格 =（成本 + 利润）÷（1 - 消费税税率）

从节税的角度看，企业应当尽量缩小成本和利润，以利于减少税款。

②委托加工应税消费品时，销售额按受托方同类消费品的价格确定。此时，委托方可协同受托方在确定价格时获取节税的机会，将价格确定作为节税手段加以运用。没有同类消费品销售价格的，按组成计税价格确定。

组成计税价格 =（材料成本 + 加工费）÷（1 - 消费税税率）

在以上组成计税价格中，材料成本和加工费的确定上存在着节税机会。委托方可取得受托方的协助，将材料成本和加工费压低，从而节省消费税。

③进口应税消费品的，按组成计税价格确定应纳消费税税额。

组成计税价格 =（关税完税价格 + 关税）÷（1 - 消费税税率）

在上面公式中，关税和消费税税率没有明显的节税机会，但关税的完税价格具有很大的弹性，因而具有节税机会。一般来说，关税的完税价格越小，对节税越有利。

因此，要求节税者尽可能地降低抵岸价格以及其他组成计税价格的因素，并获取海关的认可。这里就要用到转让定价，即让利于境内企业，然后以其他形式返还利润。当然公式中的税率也并不是一点节税机会也没有。比如，将整件分成零件进口，进口后再组装。一般来说整件商品适用关税税率较零部件的关税税率高，这种零件进口方式就使得整体适用税率下降，相应消费税也因关税的减少而减少。

④纳税人销售中未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，应换算出不含增值税税款的销售

额。换算公式为：

不含税销售额 = 含税销售额 ÷ （1 + 增值税税率）

在上面的公式中，有两点值得节税者思考：一是将含增值税的销售额作为消费税的计税依据；二是没有经过节税筹划，将本可以压缩的含增值额的销售额直接按公式计算。这两种情况都不利于企业节税。

11. 包装物的筹划思路

企业销售带包装的产品，除税法规定的各种酒、各种酸以及烧碱、焦油、漂白粉等产品可以按扣除包装的销售收入征税外，其余产品都应按带包装销售收入征税。在企业的实际生产经营过程中，有些产品的包装物需要收回，以便周转使用。因此在销售产品时，有两种做法：一种是包装物不作价随同产品销售，只收取押金；另一种则是包装物作价随同产品销售，而另外收取押金。

对此，原税法规定，第一种情况即包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金不并入产品销售收入中征税。但纳税人应按规定的期限，对包装物的押金及时进行清理，将不予退还的押金转作产品销售收入额，按销售产品的适用税率纳税。对第二种情况收取的押金，逾期未退还部分，则不再征税，一些企业为了逃避纳税义务，将第一种情况收取的押金，说成是第二种情况收取的押金。特别是价格改革以后，很多产品的价格已不再由国家控制了，而由企业按市场供求自行定价。因此，税务部门很难确定企业产品销售过程中，包装物是否已作价随同产品销售。加上包装物押金的清理期限一般为一年，对包装物的检查核实有一定的难度。一些企业利用这一规定，把收取的未作价随同产品销售的包装物押金，以包装物随同产品销售，另外收押金的名义入往来账，待清理逾期未退还的包装物押金时，便堂而皇之地逃避了包装物押金应纳的消费税、增值税。

对此，国家税务总局以颁布新的税收行政法规的形式，堵住了这一漏洞，具体规定为：对企业生产销售带包装物产品收取的包装物押金，无论包装物是否已随同产品销售，也不论这部分押金在财务上如何处

理，凡是在规定的期限内不予退还的，均并入产品销售收入中按产品所适用的税率征收消费税、增值税。因此，企业如果想在包装物上节省消费税，关键是包装物不能作价随同产品销售，而应采取收取包装物押金的方式实现，因为此项押金收入按照规定不并入销售额计算消费税。

例如，某企业销售9 000个汽车轮胎，每个价值2 000元，其另有包装物价值200元，如采取随同包装物一并销售，销售额为2 200元/个×9 000个=19 800 000元，消费税税率为3%，因此应纳汽车轮胎消费税为1 980万元×3%=59.4万元。如果企业采用收取包装物押金的形式进行销售，将1 000个汽车轮胎的包装物单独收取押金，则可暂时少纳5.4万元税款。

税法规定，对因逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物适用的税率计算缴纳消费税、增值税。这其中的“逾期”是以一年为限。对收取的押金超过一年以上的，无论是否退还都应并入销售额计税。虽然暂时少纳的税款最终是要缴纳的，但由于其缴纳时限延缓了一年，相当于免费使用银行资金，增加了企业的营运资金，获取了资金的时间价值，为企业的生产经营提供了便利。

12. 折扣销售和实物折扣的筹划思路

税法规定，企业采用折扣销售方式时，如果折扣额和销售额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的余额计算消费税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。在当今市场竞争激烈的情况下，采用折扣销售作为促销方式是非常常见的，尤其是生产应税消费品的企业，往往会给出极大的折扣比例，以吸引消费者。因此企业应严格按照税法规定开具发票，就可以大幅度降低销售额，少交消费税。要避免因发票开具不当而增加的不必要的税收负担。

另外，在现实中还会经常出现“买二送一”等类似的实物折扣销售方式，税法规定，将自产、委托加工或购买的货物用于实物折扣的，

该实物款额不得从销售额中减除，应按视同销售中的“赠送他人”处理，计算征收消费税。因此企业如果将“实物折扣”变换成折扣销售，就可以按规定扣除。例如，企业要销售200件商品，要给予10件的折扣，在开具发票时，可以按210件的销售数量和金额开具，然后在同一张发票上单独注明折扣10件的金额。这样，实物折扣的部分就可以从销售额中扣除，不用计算消费税，从而节约了税收支出。

13. 外汇结算的筹划思路

纳税人以外汇结算应税消费税时，应按外汇市场牌价折合成人民币销售额以后，再按公式计算应纳税额。人民币折合率既可以采用结算当天的国家外汇牌价，也可以采用当月1日的外汇牌价。一般来说，外汇市场波动越大，选择折合率进行节税的必要性越大。如果能以较低的人民币汇率计算应纳税额，对于企业显然是非常有利的。例如，某企业某年12月15日取得40万美元销售额，12月1日的国家外汇牌价为1:8.2，12月15日的外汇牌价为1美元:8.3元人民币。如果采用当月1日的汇率，折合成人民币为3 280 000元。如果采用结算当日的汇率，折合成人民币为3 320 000元。两种方法相比较，前者比后者计税依据少40 000元人民币。不过，这里需要提醒纳税人，税法中规定，汇率的折算方法一经确定，一年内不得随意变动。因此，在选择汇率折算方法的时候，需要纳税人对未来的经济形势及汇率走势做出恰当的判断。

14. 扣除外购已税消费品买价的筹划思路

根据《消费税若干具体问题规定》，可以扣除外购已税消费品的买价计算消费税。因此，企业从节税角度看，首先，要了解哪些消费品允许扣除；其次，要将销售中可扣除的尽可能多扣除，从而减小计税依据。

允许扣除计算的消费品有：

①外购已税烟丝生产的卷烟。

②外购已税化妆品生产的化妆品。

③外购已税护肤护发品生产的护肤护发品。（已取消）

④外购已税珠宝石生产的贵重首饰及珠宝玉石。

⑤外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火。

15. 扣除原料已纳消费税的筹划思路

根据《消费税若干具体问题的规定》可以从应纳消费税税额中扣除原料已纳消费税税款的有以下几个消费品。

①以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。

②以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品。

③以委托加工收回的已税护肤护发品为原料生产的护肤护发品。（已取消）

④以委托加工收回的已税宝石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。

⑤以委托加工收回已税鞭炮焰火为原料生产的鞭炮焰火。

有些企业由于不了解以上委托加工过程中代扣消费税可以在最终加工销售缴纳消费税中扣除，而多缴了消费税。

【例】某首饰厂外购宝石一批，价格 10 000 元，该厂将宝石委托另一宝石厂磨制后收回，共支付加工费 7 000 元，对方代扣消费税 1 888.89元，然后该厂又进行钻眼等深加工后出售，共取得销售款 60 000元，结果该厂缴纳了消费税：60 000 × 10% = 6 000（元），如果该厂了解对方代扣消费税可以扣除，那么该厂实际只需缴纳：6 000 - 1 888.89 = 4111.11（元）。

11.2 消费税节税备选方案

企业进行消费税的纳税筹划，可以选择以下基本节税方案：

1. 推迟纳税环节的出现

纳税环节是应税消费品生产、消费过程中应缴纳消费税的环节。利用纳税环节节税就是尽可能避开或推迟纳税环节的出现，从而获得这方面的利益。具体来说：

①生产应税消费品的，于销售时纳税，但企业可以低价销售，搞“物物交换”少缴消费税，也可以改变和选择某种对企业有利的结算方式推迟缴税。

②由于用于连续生产应税消费品的不纳税，企业可以利用此项规定作出有利于节税的筹划。

③委托加工应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款，企业可根据此项规定，采取与受托方联营的方式，改变受托与委托关系节省此项消费税。

2. 选择最佳纳税义务发生时间

消费税的纳税义务发生时间，根据应税行为性质和结算方式分别按下列方式确定对企业节税有利：

①销售应税消费品的，以赊销和分期收款结算方式销售的，为销售合同规定的收款日期的当天。

②以预收货款结算方式销售的，为应税消费品发出当天。

③以托收承付和委托银行收款方式销售的，为收讫销售款或者取得索取销售款的凭证的当天。

④以其他结算方式销售的，为收讫销售额或者取得索取销售款的凭

证当天。

⑤自产自用应税消费品的，为移送使用当天。

⑥委托加工应税消费品的为纳税人提货的当天。

⑦进口应税消费品的为报关进口的当天。

3. 选择最佳纳税地点

①纳税人销售应税消费品，自产自用应税消费品，到外县（市）销售或委托代销自产应税消费品的，应纳税款在纳税人核算地和所在地税务机关缴纳消费税。

②总机构和分支机构，不在同县（市）的，在生产应税消费品的分支机构所在地缴纳消费税，但经国家税务总局及所属分局批准，分支机构应纳消费税可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

③委托加工应税消费品的应纳税款，由受托方向所在地主管税务机关上缴消费税税款。

④进口应税消费品的应纳税款，由进口人或代理人向报关地海关申报纳税。

⑤委托加工应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款，企业可根据此项规定，采取与受托方联营的方式，改变受托与委托关系，节省此项消费税。

4. 利用结转销售收入节税

（1）利用价外收入转入销售收入节税

有些企业对价外收取的“技术开发费”、“保险费”等，在进行产品销售收入的账务处理时，往往钻现行税法“实际取得的销售收入的金额”与“产品销售价”的空子，将产品销售收入的全部金额分开发票，仅以产品原销售价部分做销售处理，开正式发票，对按产品销量规定的各种名义的加价部分开普通收据，冲减有关的成本费。

还有的企业将加价部分以联营为名直接以利润分成的形式记入“投资收益”账户。

（2）以实际销售收入扣除各种费用后的余额入销售收入账

一些企业为了促销，搞“有奖销售”、“以旧换新销售”、“还本销售”、“销售回扣”等活动，有的企业便利用这些经营方式，以扣除多种费用支出后的缩小了的销售收入记账，以此来减少消费税的负担。

对企业采取“销售折让”方式销售的应税产品，如果折让额在同一张发票上单独注明的，对这部分折让额可不征收消费税，如果企业将这部分折旧额并入销售收入，按照规定征收消费税，因此企业要合法避税，必须将两者开在一张发票面才行。

（3）利用“以物易物”销售方式少做销售收入

当甲、乙两个企业各自均需要对方的产品时，在购销时往往实行“以物易物”的销售方式，双方通过协商均以低价出售，这样便可以在双方利益均不受影响的前提下，使双方都可以通过低价销售达到少纳消费税的目的。

5. 选择最佳计税价格

税法规定，纳税人自产的应税消费品用于换取生产资料和消费资料，投资入股或抵偿债务等方面，应当按照纳税人同类应税消费品的最高销售价作为计税依据。在实际操作中，当纳税人用应税消费品换取货物或者投资入股时，一般是按照双方的协议价或评估价确定的，而协议价往往是市场的平均价。如果按照同类应税消费品的最高销售价作为计税依据，显然会加重纳税人的负担。由此，我们不难看出，如果采取先销售后入股（换货、抵债）的方式，会达到减轻税负的目的。

例如，某摩托车制造有限公司，2006 年 9 月对外销售同型号的摩托车时共有三种价格，以 4 000 元的单价销售 50 辆，以 4 500 元的单价销售 10 辆，以 4 800 元的单价销售 5 辆。9 月以 20 辆同型号的摩托车与甲企业换取原材料。双方按当月的加权平均销售价格确定摩托车的价格，摩托车消费税税率为 10%（该公司所销售的摩托车排气量均超过 250 毫升）。按税法规定，应纳消费税为：4 800 × 20 × 10% = 9 600

（元）。

节税分析：如果该企业按照当月的加权平均价将这20辆摩托车销售后，再购买原材料，则应纳消费税为：（4 000×50+4 500×10+4 800×5）÷（50+10+5）×20×10%=8 276.92（元），节税额约为1 323元。

6. 获取能节税的销售发票

国家税务总局国税发［1997］84号文件规定，纳税人用外购已税烟丝等8种应税消费品连续生产应税消费品的，允许扣除已纳消费税款。如果企业购进的已税消费品开具的是普通发票，在换算为不含税的销售额时，应一律按6%的征收率换算。

①当纳税人决定外购应税消费品用于连续生产时，应选择生产厂家，而不应是商家。所谓连续生产，是指应税消费品生产出来后直接转入下一生产环节，未经市场流通。因此，允许扣除已纳消费税的外购消费品仅限于直接从生产企业购进的，不包括从商品流通企业购进的应税消费品。另一方面，同品种的消费品，在同一时期，商家的价格往往高于生产厂家。由此可见，生产厂家是纳税人外购应税消费品的首选渠道，除非厂家的价格扣除已纳消费税款后的余额比商家的价格高。

②当小规模纳税人生产企业向一般纳税人购进应税消费品时，应从对方取得普通发票，以获取更多的消费税抵扣。

例如，某小规模纳税人从某厂家购进某种应税消费品，支付价税合计100 000元，消费税税率30%。

节税分析：若取得普通发票，那么允许抵扣的消费税为：100 000÷（1+6%）×30%≈28 302（元）

若取得专用发票，那么允许抵扣的消费税为：

100 000÷（1+17%）×30%≈25 641（元）。

取得普通发票比取得专用发票多抵扣消费税2 661元。该笔业务，对销售方来说，无论是开具何种发票，其应纳增值税和消费税是不变

的。对购买方来说，由于小规模纳税人不享受增值税抵扣，所以并不增加增值税税负。很显然，对购买方来说，在这里普通发票的“身价”超过了专用发票。

7. 选择恰当的包装时机

税法规定，纳税人将应税消费品与非应税消费品，以及适用税率不同的应税消费品组成成套消费品销售的，应根据销售金额按应税消费品的最高税率纳税。习惯上，工业企业销售产品，都采取“先包装后销售”的方式进行。按照上述规定，如果改成“先销售后包装”方式，不仅可以大大降低消费税税负，而且增值税税负仍然保持不变。

8. 选择最优的加工方式

税法规定，委托加工的应税消费品由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

委托加工的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣。如果委托加工的应税消费品收回后直接出售的，不再征收消费税。通过测算，我们不难发现，在各相关因素相同的情况下，自行加工方式的税后利润最少，其税负最重，而彻底的委托加工方式（收回后不再加工直接销售）又比委托加工后再自行加工后销售，其税负要低，因此，企业可根据这个结果，结合企业的实际情况确定应税消费品的加工方式。

9. 利用税率高低不同节税

由于消费税是按不同产品设计高低不同的税率，税率档次较多。当企业为一个大的联合企业或企业集团时，其内部各分厂所属的商店、劳务服务公司等，在彼此间购销销售商品，进行连续加工或销售时，通过内部定价，达到整个联合企业合理节税。

即当适用高税率的分厂将其产品卖给适用低税率的分厂时，通过制定较低的内部价，把商品原有的一部分价值由高税率的部门转到低税率的部门，适用高税率的企业销售收入减少，应纳税额减少；而适用税率

低的企业，产品销售收入不变，应纳税额不变，但由于它得到了低价的原材料，成本降低，利润增加。至于内部各分厂之间的“苦乐不均”问题，公司可以通过其他方式，如把一些开支放在获利多的企业等方法进行调剂。

11.3 消费税节税案例解析

1. “先销售后包装”的节税案例分析

税法规定，纳税人将应税消费品与非应税消费品，以及适用税率不同的应税消费品组成成套消费品销售的，应根据组合产制品的销售金额按应税消费品的最高税率征税。

习惯上，工业企业销售产品，都采取“先包装后销售”的方式进行。按照上述规定，如果改成“先销售后包装”方式，不仅可以大大降低消费税税负，而且增值税税负仍然保持不变。

【案例1】

某日用化妆品厂，将生产的化妆品、小工艺品等组成成套消费品销售。每套消费品由下列产品组成：化妆品包括一瓶香水（30元）、一瓶指甲油（10元）、一支口红（15元）；化妆工具及小工艺品（10元）、塑料包装盒（5元）。化妆品消费税税率为30%。上述价格均不含税。

按照习惯做法，将产品包装后再销售给商家。

应纳消费税 = （30 + 10 + 15 + 10 + 5） ×30%

= 21（元）

【节税分析】

若改变做法，将上述产品先分别销售给商家，再由商家包装后对外销售（注：实际操作中，只是换了个包装地点，并将产品分别开具发票，账务上分别核算销售收入即可）。

应纳消费税 = （30 + 10 + 15） ×30%

= 16.5（元）

【节税结果】

每套化妆品节税额为：21 - 16.5 = 4.5（元）。

企业销售带包装的产品，除税法规定的各种酒，各种酸以及烧碱、焦油、漂白粉等产品可以按扣除包装的销售收入征税外，其余产品都应按带包装销售收入征税。在企业的实际生产经营过程中，有些产品的包装物需要收回，以便周转使用。因此在销售产品时，有两种做法：

一种是包装物不作价随同销售，只是收取押金；另一种是包装物作价随同产品销售，而且收取押金。

对此，原税法规定，第一种情况即包装物不作价随同产品销售，只是收取押金，此项押金不并入销售额中征税。但纳税人应按规定的期限，对包装物的押金及时进行清理，将不予销售额退还的押金转作产品销售收入额，按销售产品的适用税率纳税。

对第二种情况收取的押金，逾期未退还的部分，则不再征税。一些企业为了逃避纳税，将第一种情况收取的押金，说成是第二种情况收取的押金。特别是价格改革后，很多产品的价格已不由国家控制，而由企业按市场供求自行定价，税务部门很难确定企业产品销售过程中，包装物是否已作价随同产品销售。加上包装物押金的清理期一般为一年，对包装物押金的检查核实有一定的难度。

一些企业利用这一规定把收取的未作价随同产品销售的包装物押金，以包装物随同产品销售，另外已收取押金的名义挂往来账，待清理逾期未退还的包装物押金时，便规避了包装物押金应纳的消费税、增值税。

【案例2】

某橡胶工业公司销售10 000个汽车用轮胎，每个2 000元，其中含包装物价值每只200元。则该橡胶工业公司采取轮胎连同包装物合并销售，则：

销售额 = 10 000 × 2 000 = 2 000（万元）

消费税税率为3%，则应纳消费税额为：

应纳消费税额 =2 000 ×3%
=60（万元）

【节税分析】

该公司纳税筹划人员从节税角度出发，建议销售部门在销售轮胎签订合同时，对包装物采取收取押金的方式进行。因此，按税法规定，则该公司应纳消费税为：

销售额 =10 000 ×（2 000 -200）=1 800（万元）

应纳消费税额 =1 800 ×3% =54（万元）

【节税结果】

该橡胶工业公司前后相比，避税额为 60 -54 =6（万元）

实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，也不论会计如何处理，均应并入销售额中计算消费税额。因此，企业如果想在包装物上节约消费税，关键是包装物不能作价随同产品销售，而是采取收取“押金”的形式，此“押金”不并入销售额计算消费税额。

2. 选择不同核算方式的案例分析

税法规定，纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售额或者销售数量计算征收消费税。税法对独立核算的门市部则没有限制。我们知道，消费税的纳税行为发生在生产领域（包括生产、委托加工和进口），而非流通领域或终极消费环节（金银首饰除外）。

因而，关联企业中生产（委托加工、进口）应税消费品的企业，在零售等特殊情况下，如果以较低但不违反公平交易的销售价格将应税消费品销售给其独立核算的销售部门，则可以降低销售额，从而减少应纳消费税税额。而独立核算的销售部门，由于处在销售环节，只缴纳增值税，不缴纳消费税，可使集团的整体消费税税负下降，但增值税税负不变。

企业会计人员应针对消费税的多档税率，根据税法的基本原则，正确进行必要的合并核算和分开核算，以求达到合理避税目的。当企业兼营多种不同税率的应税消费税产品的，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。因为税法规定，未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品出售的，应从高适用税率。这无疑会增加企业的税收负担。

【案例1】

某酒业公司，生产粮食白酒、碳酸汽酒、活血提神药酒。2006年4月共计销售额1 000万元，企业合并向税务机关报税，按20%的税率计交消费税为：（定额税率略）

1 000万元×20% =200万元

【节税分析】

该酒业公司2006年5月实行人才招聘制，公开招聘节税专家一名，该节税专家认真检查账目，立即建议财务部经理实行三种酒分开核算，分开申报纳税。当时很多财务人员还认为工作量太大，不大愿意。专家说："只要你们认真仔细地分开核算清楚，我会建议公司每月每人加发奖金1 000元。"

【节税结果】

通过分开核算2006年6月共计销售额为1 200万元，其中白酒800万元，汽酒150万元，药酒250万元，则三种酒应纳消费税为：

粮食白酒纳税额 =800×20% =160（万元）

碳酸汽酒纳税额 =150×10% =15（万元）

活血提神药酒纳税 =250×10% =25（万元）

合计纳税总额200万元

尽管该酒业公司6月份的销售额增加了200万元，但因避税专家正确采用分酒种进行核算，共计避税40万元［（150+250）×（20%-10%）］，所以，在增加销售额的情况下，6月份与4月份所缴的消费税均是200万元，这是由于粮食白酒应征消费税率20%和汽酒、药酒应

征消费税率10%产生的。

【案例2】

某酒厂主要生产粮食白酒，产品销售全国各地的批发商。按照以往的经验，本市的一些商业零售户、酒店、消费者每年到工厂直接购买的白酒大约1 000箱。

【节税分析】

为了提高企业的盈利水平，企业在本市设立了一独立核算的白酒经销部。该厂按照销售给其他批发商的产品价格与经销部结算，每箱400元，经销部再以每箱480元的价格对外销售。粮食白酒适用消费税税率20%。

【节税结果】

按同期水平计算：

上期应纳消费税为：1 000×480×20% =96 000（元）

本期应纳消费税为：1 000×400×20% =80 000（元）

节税额为16 000元。

本例中，如果经销部为非独立核算形式，则起不到节税的效果。

这里应当注意，由于独立核算的经销部与生产企业之间存在关联关系，按照《税收征管法》第三十六条的规定，“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。”因此，企业销售给下属经销部的价格应当参照销售给其他商家当期的平均价格确定，如果销售价格“明显偏低”，主管税务机关将会对价格重新进行调整。

3. 分开税率的节税案例分析

消费税税率是根据具体课税对象的情况确定的。对一些供求平衡，价格差异不大，计量单位规范的消费品实行固定税率，采用从量定额方

法征收；而对一些供求矛盾突出，价格差异较大，计量单位又不是十分规范的消费品则采取比例税率，实行从价定率的方法征收，税率从3%～45%共10个档次。

现行消费税税法中，对税率有如下三个方面的规定：

①凡生产、进口、委托加工应税消费口的单位和个人，均应根据产品所对应的税目，按照消费税税目税率表所规定的税率（税额），计算缴纳消费税。

②纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量，按不同税率分别征税。未分别核算销售额、销售数量的，从高适用税率。

纳税人兼营不同税率的应税消费品，是指纳税人生产销售两种税率以上的应税消费品。所谓“从高适用税率”，就是对兼营高低不同税率的应税消费品，当不能分别核算销售额、销售数量时，就以应税消费品中适用的最高税率与混合在一起的销售额或销售数量相乘，得出应纳消费税额。

③纳税人将不同税率的应税消费者品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

【案例】

某酒业有限公司生产各类品种的酒，以适应不同消费者的需求，其经营范围主要包括粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、果汁酒等。节日临近，大部分消费者以酒作为馈赠亲友的礼品，针对这种市场情况，公司于4月初推出了“组合装礼品酒”的促销活动，将粮食白酒、薯类白酒和果汁酒组成成套的礼品酒销售，该月共取得不含增值税的销售收入45万元，与上月销售收入大体相同，但是，4月份公司应纳消费税税款却比上月明显增加，公司财务部门认为税务机关核算错了，但税务机关坚持认为核算没有错误。

【节税分析】

该酒业有限公司生产销售不同税率的产品，粮食白酒和薯类白酒适用税率为20%，果汁酒属其他酒，适用税率为10%，因此，属于“兼

营”行为。

同时，该公司将这些适用不同税率的应税消费品组成成套消费品销售。不能分别核算销售额，因此，应从高适用税率，即适用粮食白酒20%的税率，其应纳消费税税额为：

45×20% =9（万元）

如果该公司不将各种类型的酒组成成套的礼品酒且分别核算销售额，则只需将各种类型的酒各自的销售额与其所适用的税率相乘，计算出该类酒应纳消费税税额；再将各类酒应纳消费税汇总相加得到公司总共应纳的消费税税额。

【节税结果】

在这种情况下，如2月份该公司销售粮食白酒15万元，薯类白酒15万元，果汁酒15万元，则其应纳消费税税额为：

应纳消费税税额 = （15 + 15）×20% + 15×10%

=6 + 1.5

=7.5（万元）

比组成成套礼品酒销售节约税款1.5万元（9 - 7.5）。

纳税人兼营不同税率的应税消费品，应分别核算不同税率的应税消费品的销售额和销售数量。不分别核算销售额和销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。因此，从节税的角度考虑，当企业兼营适用不同税率的应税消费品时，应分别核算其销售额、销售数量，且尽量避免这些消费品组成成套产品销售。如果一定要将适用不同税率的应税消费品组合销售，则企业也应采用一定办法规避。如在此例中，该酒业有限公司可以在销售柜台设置礼品盒，将消费品购买的不同种类的酒临时组合成礼品酒，公司依然分别核算不同种类酒的销售额和销售数量，这样，既销售了“组合装礼品酒”，又达到了节税的目的。

4. 选择纳税环节的节税案例分析

消费税的征收不同于增值税。增值税是以每个流通环节的增值额作

为课征对象，体现为“道道征收”，而消费税的征收环节具有单一性，即它只是在应税消费品生产、流通或消费的某一环节征税，并不是多环节多次征收。从消费品的生产流通体制看，国内生产的应税消费品一般要经过生产、批发、零售三个环节，进口的消费品要经过进口、批发、零售三个环节。相对于为数众多的批发商和消费者而言，生产环节和进口环节牵涉到的生产经营者数量最少，从而有利于实行有效的源泉控制和保障税收征管效率，因而将消费税的征收环节确定在消费品生产流通的源头，即产制环节最为适宜。

那么，应税消费品的纳税环节是怎样规定的？纳税人从事应税消费品生产销售的，其纳税环节一般是应税消费品的生产销售环节，且纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务、支付代购手续费以及在销售之外另付给购货方或中间人作为奖励和报酬的应税消费品，也属于销售范畴；纳税人将自产自用应税消费品用于连续生产应税消费品以外的其他方面，应在移送使用环节纳税；委托加工应税消费品的纳税环节确定在委托方提货时，由受托方代收代缴税款；进口的应税消费品，纳税环节确定在报关进口环节。但是，对于金银首饰则改在零售环节课征。

由于消费税的课征只选择单一环节，而消费品的流通还存在着批发、零售等若干个流转环节，这在客观上为企业选择一定的方式节税提供了可能。企业可以采用分设独立核算的经销部、销售公司的办法，降低生产环节的销售价格向他们供货，经销部、销售公司再以正常价格对外销售，由于消费税主要在产制环节征收，企业的税收负担会因此减轻许多。

【案例】某小汽车生产厂，正常小汽车的出厂价为 128 000 元/辆，适用税率为 9%。而该厂分设了独立核算的经销部，向经销部供货时价格定为 98 000 元/辆，当月出厂小汽车 200 辆。两种销售方式税负对比如下：

厂家直接销售，应纳消费税额为：

128 000 × 200 × 9% = 2 304 000（元）

由经销部销售，应纳消费税额为：

98 000 × 200 × 9% = 1 764 000（元）

由此，企业可节税 2 304 000 - 1 764 000 = 540 000（元）

现在，这种做法在生产烟、酒、化妆品、摩托车、小汽车的行业里得到较为普遍的应用。这里需要企业注意的是：生产厂家向经销部出售应税消费品时，只能适度压低价格；如果压低幅度过大，就属于税法所称“价格明显偏低”，此时，税务机关就可以行使对价格的调整权。

5. 兼营行为中的节税案例分析

现行《消费税暂行条例》及相关法规对应征消费税的不同商品规定了 3% ~45% 的比例税率或不同水平的定额税率。同时规定，纳税人经营不同税负的应税产品时，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。对此，纳税人可考虑从以下两个角度进行纳税筹划，以避免在消费税兼营行为中承担不必要的税收负担。

（1）将不同税负应税产品的销售额和销售数量分别核算

在企业的生产经营中，往往会发生同一企业生产不同税负产品，并分别销售的情况。这时，企业从降低自身税收负担的角度考虑，应严格将不同税负产品的销售额和销售数量分别核算，否则将面临对全部产品统一适用高税率的可能。

【案例】某酒厂 4 月生产并销售粮食白酒 100 吨，实现销售收入 50 万元，同时销售酒精 50 吨，实现销售收入 10 万元。按照规定，粮食白酒应在缴纳 20% 从价税的基础上再缴纳每斤 0.5 元的从量税，酒精则按照销售价格的 5% 缴纳消费税。

如果该企业将所销售的白酒和酒精的销售数量和销售额分别核算，那么其应缴纳的消费税为 15.5 万元（500 000 × 20% + 100 × 1 000 × 0.5

+100 000×5%）。如果该企业没有将两种产品分别核算，那么其应从高适用税率，即将全部产品按照粮食白酒纳税，这时企业该月应缴纳消费税 19.5 万元［（500 000+100 000）×20%+（100+50）×1 000×0.5］，比原来增加了 4 万元的税收负担。

从理论上讲，“分别核算”似乎是一件很简单的事，仍实际操作中并非如此，它要求企业在合同文本设计、存货管理、财务核算等过程中，都应做到严格管理。

①合同文本设计。假设上述酒厂在 5 月份与某供销合作社签订的合同中，企业共销售了 40 吨粮食白酒和 40 吨酒精，实现销售收入 28 万元。由于该合同金额较大，企业销售人员只注重销售业绩，未将销售合同中白酒和酒精的销售额分别核算，这样，企业的该项销售就只能全部按粮食白酒缴纳消费税，从而增加了企业税收负担。针对以上问题，涉及缴纳消费税的企业可以从两方面加强管理：一是加强对销售人员的业务培训，使其了解分别核算对企业的意义；二是设计出标准的合同范本，分别列示所销售不同产品的数量和金额，要求销售人员遵照执行。

②财务核算。如果说合同文本设计是企业“分别核算”的基础环节，那么财务核算就可以说是企业“分别核算”的核心环节。首先，企业应加强存货管理，尤其是对各类产品的出库数量应有准确、清晰记录，并以此作为企业分别核算“产品销售成本”的依据。其次，企业应加强对“主营业务收入”、“主营业务成本”、“营业税金及附加”等科目下二级甚至三级科目的核算，尤其是在企业基础管理较好，已经在销售合同中分别核算不同产品的销售数量和销售金额，以及存货管理也比较完整的情况下，按产品的种类核算以上科目，可以最终实现税法中对“分别核算”的基本要求。

（2）消费品的“成套”销售应慎重

随着人们生活和消费水平的提高，“成套”消费品的市场需求日益扩大。对于厂家来讲，销售成套消费品，不仅可以扩大本企业产品的市场需求，而且还可以增强企业在市场中的竞争优势。但按规定，纳税人

将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应从高适用税率。例如，假设某化妆品公司生产并销售系列化妆品和护肤护发品，其中销路较好的几种产品的出厂价分别为口红40元、眼影60元、粉饼50、洗面奶30元。另外，该企业新开发润肤霜出厂价为70元。显而易见，以上产品中前三种属于化妆品，适用30%的消费税率，后两种为护肤护发品，该税目已取消。因此，如果以上产品各销售一件，那么企业应缴纳消费税45元（150×30%）。

现在该公司为推销其新产品润肤霜，打算将前述几种产品与润肤霜组成节日礼品套装销售，出厂价仍为各个品种出厂价之和，即250元。但此时，企业每销售一套以上产品，而缴纳的消费税增加到75元（250×30%），税负增加了近67%［（75-45）÷45］。

由于现行消费税采取单环节课征制度，除金银首饰在零售环节征收外，其余均只在生产、委托加工或进口环节征税。因此，在出厂之后再将不同税率产品组成成套消费品，就不必再按照较高税率缴纳消费税。

对于前述化妆品生产厂家，可以在分别销售以上各种产品的同时，向购货方提供相应的礼盒包装物。当消费者在零售环节购买以上产品时，可以根据需要选择是否使用礼盒。这样，企业既降低了消费税的负担，又增加了消费者的消费选择，可谓一举两得。

对于一些不适宜在零售环节组合成套的消费品，企业还可以通过独立核算的销售公司进行产品的组合销售。比如，卷烟厂可以在产品出厂后，在再次批发销售之前，将卷烟与其他产品（打火机、钱夹等）组成礼盒，适当加价后销售。通过将“成套”环节后移，企业避免了就礼盒中非消费税应税产品缴纳消费税。如，卷烟厂向独立核算的销售公司销售卷烟，价格为每标准条80元（不含增值税），根据财政部、国家税务总局财税［2001］91号文规定，该卷烟应按45%税率缴纳消费税，每条烟应纳税36元。

当企业欲将每条卷烟与价值40元的皮带组合成一个礼盒，并以100元的价格销售时，如果以上“成套”行为发生在卷烟厂，那么卷烟

厂应就100元的全部销售价格缴纳消费税，每条烟应纳税45元，比原来增加了9元。但如果以上“成套”行为发生在卷烟出厂后，由独立核算的销售公司进行，那么卷烟厂每销售一条卷烟，仍旧只需纳税36元，而销售公司也不必缴纳消费税。

6. 自行加工的节税案例分析

由于酒类产品生产企业自制应税消费品和委托加工应税消费品在用于连续生产应税消费品时，税法规定的征免税项目不同，因此对于酒类产品生产企业来说，很有必要对委托加工和自制应税消费品的经营方式进行节税筹划，以便节约税收成本，增强企业在市场中的竞争能力。下面举例说明：

【案例】新威酒业有限责任公司2001年4月委托振业酒业有限公司加工散装粮食白酒一批，委托方和受托方均为增值税一般纳税人，双方已按规定签订了委托加工合同。合同上注明：委托方提供原材料大米50万公斤，金额为40万元，加工成粮食白酒30万公斤，用于企业连续生产高档瓶装白酒；同时，委托方支付受托方加工费8万元，增值税1.36万元，运输费1.5万元，运费发票由运输单位开具普通发票，并直接交给委托方。假设受托方没有同类白酒的销售价格，那么，委托方这批加工的应税消费品的生产成本该是多少呢？

【节税分析】

根据财政部、国家税务总局财税字［2001］84号文第五条规定：自2001年5月1日起，停止执行外购或委托加工已税酒和酒精生产的酒（包括以外购已税白酒加浆降度，用外购已税的不同品种的白酒勾兑的白酒，用曲香、香精对外购已税白酒进行调香、调味以及外购散装白酒装瓶出售等）外购酒及酒精已纳税或受托方代收代缴税款准予抵扣政策。2001年5月1日以前购进的已税酒及酒精，已纳消费税税款没有抵扣完的一律停止抵扣。所以，新威公司委托加工的这批白酒在领用时不得抵扣当期应纳的消费税，应在收回产品时直接记入当期生产成

本。又根据《消费税暂行条例》第一条和第四条之规定，委托加工应税消费品的单位和个人，应依法缴纳消费税，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

所以，受托方应代收代缴的消费税 = [40 + 8 + (1.5 - 1.5 × 7%)] ÷ (1 - 20%) × 20% + 30 × 2 × 0.5 ≈ 42.35(万元)。

委托加工白酒的生产成本 = 40 + 8 + (1.5 - 1.5 × 7%) + 42.35 = 91.745(万元)。

如果新威酒业有限责任公司2001年4月，把购进的原材料大米50万公斤，金额为40万元，加工成粮食白酒30万公斤，用于企业连续生产高档瓶装白酒。该公司不委托其他企业加工，由本公司自己生产加工成散装白酒。假设新威公司支付工人工资等其他费用和委托加工一样，也是9.395万元（8 + 1.5 - 1.5 × 7%）。那么，这批自己加工的应税消费品的生产成本该是多少呢？

根据《消费税暂行条例》第四条和《消费税暂行条例实施细则》第六条的规定，纳税人用于连续生产应税消费品的，不纳消费税；用于其他方面的，应依法缴纳消费税。因此，该公司自己加工生产的这批粮食白酒无需缴纳消费税。那么这批自己加工生产的粮食白酒的生产成本为49.395万元（40 + 9.395）。

【节税结果】

从以上两种方案分析、计算可以得出，后者比前者节约生产成本42.35万元（91.745 - 49.395）。节约的生产成本正好等于前者方案缴纳的消费税42.35万元。也就是说，后者比前者少缴消费税42.35万元。但这里需要说明的是，如果企业把委托加工的粮食白酒收回后，直接用于对外销售，而不用于连续生产应税消费品，那么，根据《消费税暂行条例实施细则》第七条之规定，委托加工应税消费品直接用于出售的，不再缴纳消费税。

在这种情况下，委托加工应税消费品的生产成本和自制应税消费品的生产成本基本上是一样的，就无需进行节税筹划。如果企业把委托加

工的或外购的粮食白酒用于企业连续生产应税消费品，在这种情况下，这批粮食白酒就要缴纳两道消费税，第一道是在委托加工或生产环节；第二道是在企业委托加工收回后再加工，或购进后用于加工生产，然后再销售时。显然，自制的白酒比委托加工和购进的白酒生产成本少得多。由此可见，自制白酒比委托加工和购进白酒更划算。

7. 利用销售额核算的节税案例分析

销售额是指纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用，不包括向购买方收取的增值税款。

价外费用指价外收取的基金、集资费，返还利润、补贴、违约金和手续费、包装费、储备费、优质费、运输装卸费，代收款项及其他各种性质的价外费用。

实行从价定率办法征收税额的消费税的计算公式是：

应纳税额 = 销售额 × 税率

但在下列几种情况下存在节税的机会，纳税人在进行纳税筹划时应注意：

①纳税人自产自用应税消费品的，销售额按同类消费品的销售价格确定，在确定时，按偏低一点的价格确定就能节省消费税，在没有同类消费品的销售价格情况下，按组成计税价格确定。

组成计税价格的计算公式为：

组成计税价格 =（成本 + 利润）+（1 - 消费税税率）

从节税角度看，应当缩小成本和利润有利于节税，所以，成本和利润应是纳税筹划的重点。

②委托加工应税消费品时，销售额按受托方同类消费品的价格确定，此时，委托方可协同受托方在确定价格时获取节税的机会，将价格确定作为纳税筹划手段加以运用。没有同类消费品销售价格的，按组成计税价格确定。

组成计税价格的计算公式为：

组成计税价格 =（材料成本 + 加工费）÷（1 - 消费税率）

在以上组成计税价格中，材料成本和加工费具有节税机会，委托方可取得受托方的协助，将材料成本和加工费压缩，从而节省消费税，所以，材料成本和加工费是节税筹划的重点。

③进口应税消费品的，按组成计税价格确定，组成计税价格计算公式为：

组成计税价格 =（关税完税价格 + 关税）÷（1 - 消费税税率）

在上面的公式中，关税和消费税税率没有节税机会，但关税的完税价格具有很强的弹性，因而具有节税机会，一般来说，关税完税价格越小，越对节税有利，因此，要求节税者，应尽可能降低抵岸价格以及其他组成关税完税价格的因素并获取海关认可，所以，关税完税价格是纳税筹划的重点。

④纳税人销售额中未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，应换算出不含增值税税款的销售额，换算公式为：

销售额 = 含增值税的销售额 ÷（1 + 增值税税率）

在上面公式中有两点值得节税者思考：

一是将含增值税的销售额作为消费税的计税依据。

二是没经过纳税筹划，将本可压缩的含增值税的销售额直接通过公式换算。

这两种情况都不利于企业节省消费税。

【案例 1】

兴业日化总厂销售给某批发商价值 5 000 元的化妆品，消费税税率 30%，增值税税率 17%，并开具增值税专用发票。

【节税分析】

兴业日化总厂销项税额 = 5 000 ÷（1 + 17%）× 17% = 726.5（元）

兴业日化总厂应税消费品销售额 = 5 000 ÷（1 + 17%）= 4 273.5（元）

兴业日化总厂应纳消费税 = 4 273.5 × 30% = 1 282.05（元）

⑤以外汇销售应税消费品。纳税人以外汇销售应税消费品的，应按外汇市场价格，折合人民币销售额后，再按公式计算应纳税额。从企业的合理避税角度看，人民币折合率既可以来用结算当天国家外汇牌价，也可采用当月初国家外汇牌价，因此，就有比较选择的可能，这种选择是以合理、合法为前提的。

一般来说，外汇市场波动越大，选择节税必要性也越强。越以较低的人民币汇率计算应纳税额，越有利于节税。

【案例2】

某纳税人2月5日取得10万美元销售额。如果采用当天汇率（假设为1美元=8.70元人民币），则折合人民币为87万元；如果采用2月1日汇率（假设1美元=8.5元人民币），则折合成人民币为85万元。

【节税分析】

因此，当消费税税率为30%时，后者比前者节税6 000元（20 000×30%）。

8. 自制品的节税案例分析

工业企业自制产品、半成品用于生活福利设施、专项工程、基本建设和其他非生产项目，用于销售产品或者提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、职工福利、奖励等方面应税消费品，于移送使用时，按照规定的税率计算应纳消费税。税法规定，计税依据为同类产品的销售价格，没有同类产品销售价格的，按组成计税价格纳税。目前同一产品的市场销售价高低不同，企业为节税可按较低的销售价计算纳税。按组成计税价格计算纳税。其公式为：

组成计税价格 =（成本 + 利润）÷（1 - 消费税税率）

应纳税额 = 组成计税价格 × 适用税率

在纳税人生产销售应税消费品中，有一种自产自用的形式。所谓自产自用，就是纳税人生产消费品后，不是用于直接对外销售，而是用于自己连续生产应税消费品，或用于其他方面。这种自产自用消费形式，在实际经济活动中是常见的，但也是在是否纳税和如何纳税中最容易出

现问题的。例如，有的企业把自己生产的应税消费品，以福利或奖励等形式发给本厂职工，以为不是对外销售，不计入销售额，无须纳税。

在正常销售情况下，销售额等于销售价格乘以销售数量，而在自产自用应税消费品用于其他方面的情况下，并没有发生实际的销售，没有实际的销售价格。这就涉及到一个问题，那就是销售额如何确定。按照税法规定，对于纳税人自产自用的应税消费品，属于前述“用于其他方面”按规定应当纳税的，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。这里所说的“同类消费品的销售价格”是指纳税人按当月销售的同类消费品的销售价格；如果当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一者，不得列入加权平均计算：

①销售价格明显偏低又无正当理由的。

②无销售价格的。

如果当月无销售或当月未完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。

如果没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

【案例1】

2006年5月，某汽车厂将自产小汽车两辆，转作企业自用固定资产。该种小汽车企业4月份向外销售的加权平均价格为160 000元，生产成本为80 000元。

【政策指南】

按照税法规定，企业将自产消费品用于其他方面的，应视同销售，计算缴纳消费税。企业对自产自用小汽车用作固定资产，应当按照同类小汽车的销售价格计算纳税。由于本月尚未完结，因而以该种小汽车上月的平均销售价格计算纳税。该种小汽车适用消费税税率为9%。

【节税分析】

这两辆小汽车应纳消费税额为：

应纳税额 = 160 000 × 2 × 9% = 28 800（元）

在具体进行会计分录时，应当作如下会计分录：

借：固定资产　　403 200

　贷：应交税费——应交消费税　　28 800

　　——应交增值税（销项税额）　　54 400

　　产成品　　320 000

【案例2】

2006年4月酒厂向某单位赞助新开发的粮食白酒1 000瓶，每瓶装酒一斤，每瓶白酒的生产成本为2.5元。

【政策指南】

按税法规定，企业将应税产品用于赞助，应视同销售，计算应纳消费税。由于该白酒为新开发产品，以前没有销售过，没有同类消费品销售价格，所以按规定应当按组成计税价格计算纳税。按照国家税务总局的规定，在计算组成计税价格时，白酒的成本利润率应当按10%计算。

【节税分析】

该批白酒的组成计税价格为：

组成计税价格 = 成本 ×（1 + 成本利润率）÷（1 - 消费税税率）

= 1 000 × 2.5 ×（1 + 10%）÷（1 - 20%）

= 3 437.5（元）

则该批白酒应纳消费税税额为：

应纳税额 = 1 000 × 0.5 + 3 437.5 × 20% = 1 187.5（元）

在具体进行会计核算时，应当作如下会计分录：

借：营业外支出　　4 271.875

　贷：产成品　　2 500

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　584.375

　　——应交消费税　　1 187.5

工业企业自制产品、半成品用于生活福利设施、专项工程、基本建设和其他非生产项目，用于销售产品或者提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、职工福利、奖励等方面应税消费品，于移送使用时，按照规

定的税率计算缴纳消费税。税法规定，计税依据为同类产品的销售价格，没有同类产品销售价格的，按组成计价格纳税。目前同一产品的市场销售价高低不同，企业为节税可按较低的销售价计算纳税。按组成计税价格计算纳税。

【案例3】

某饮品有限公司按统一的原材料、费用分配标准计算企业自制自用产品成本为20万元，成本利润率25%，消费税税率10%，共组成计税价格和应纳消费税计算如下：

组成计税价格 = 20 ×（1 + 25%）÷（1 - 10%）

= 27.78（万元）

应纳消费税 = 27.78 × 10% = 2.778（万元）

【节税分析】

该饮品有限公司采用降低自制自用产品成本办法，成本为10万元时，其组成计税价格和应纳消费税计算如下：

组成计税价格 =（10 + 10 × 25%）÷（1 - 10%）= 13.89（万元）

应纳税额 = 13.89 × 10% = 1.389（万元）

少纳消费税 2.778 - 1.389 = 1.389（万元）

由于成本是计算组成计税价格的重要因素，成本的高低直接影响组成计税价格的高低，影响税额的高低。此产品成本又是通过企业自身的会计核算计算出来的。按照会计制度的核算要求，很多间接费用、车间经费、企管费均要通过一定的分配方法在各步骤的产成品、半成品、在产品中分配，因此通过计算就能达到少纳税的目的。只要将自用产品应负担的间接费用少留一部分，而将更多的费用分配给其他产品，就会降低用来计算组成计税价格的成本，从而使计算出来的组成计税价价格缩小，使自用产品应负担的消费税也相应地减少。

9. 连续生产的节税案例分析

税法规定，纳税人连续生产自产自用的应税消费品的，不用缴纳消

费税。例如，卷烟厂生产烟丝（烟丝是应税消费品），再用生产的烟丝生产卷烟，这样，用于连续生产卷烟的烟丝就不用缴纳消费税，而只就其最终产品——卷烟缴纳消费税。

用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时，可以扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

例如，某卷烟厂10月份购进烟丝100箱，每箱200元。当月生产甲类卷烟200箱，消耗50箱外购烟丝。甲类卷烟的市场售价为每箱500元，则10月份甲类卷烟应纳消费税税额为（以上售价均为不含增值税价，甲类卷烟消费税税率按45%计算，烟丝消费税税率为30%）：

应纳税额 $=500\times200\times45\%-50\times200\times30\%$

$=42\,000$（元）

因此，纳税人在计算应纳税额时，可以扣除外购的应税消费品已纳的税款，以减轻自己的税负。在实际经济生活中，纳税人连续生产应税消费品时，应注意以下几点：

①用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时，可以扣除外购应税消费品已纳的消费税税款，在计税时按当期生产领用数量，计算准予扣除数额。

②下列消费品，如外购已税烟丝生产的卷烟；外购已税化妆品生产的化妆品；外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火；外购已税汽车轮胎（内胎和外胎）生产的汽车轮胎；外购已税摩托车生产的摩托车（如外购两轮摩托车改装三轮摩托车）等，计税时准予扣除外购已税消费品已纳的消费税税款。

③纳税人用外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰（镶嵌首饰），在计税时一律不准扣除外购珠宝玉石的已纳税款。

④允许扣除已纳税款的应税消费品只限于从工业企业购进的应税消费品，对从商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。因此，纳税人在选择供货方时一定要注意选择工业企业，以便合法地进行抵

扣。

连续生产应税消费品主要是指以消费税产品为原材料，继续生产加工应税消费品的业务，如用烟丝，继续生产加工成卷烟，烟丝是卷烟的直接材料并最终构成卷烟的实体，这里烟丝和卷烟都是消费税的产品。而烟丝作为生产卷烟的原材料，其来源涉及到三种不同情况：一种是自行加工的，一种是委托加工收回的，再一种是外购的，三种不同的原材料来源，如何做好税收处理呢？

• 自行加工的应税消费品。根据消费税条例的规定，纳税人自行加工的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税。也就是说，用企业生产出的烟丝为原材料，继续加工生产出卷烟，烟丝不纳消费税，只就生产出的卷烟征收消费税，但是直接对外销售的烟丝还是应该征收消费税的。

例如，某卷烟厂，某年购入一批价值为150万元的烟叶，先由A车间自行加工成烟丝，加工费合计120万元。然后，再由B车间加工成甲类卷烟，加工费用合计100万元，该批卷烟最终实现销售额1 000万元。

如果将A车间加工成的烟丝直接对外销售，应就烟丝征收消费税。但该卷烟厂是将烟丝继续加工成卷烟，因此只就卷烟缴纳消费税。应纳消费税税额为：

1 000 × 50% = 500（万元）

税后利润为：

（1 000 - 150 - 120 - 100 - 500）×（1 - 33%）= 87.1（万元）

• 委托加工的应税消费品。企业或单位由于设备、技术、人力等方面的局限和对产品性能、质量等方面的特殊要求，常常自己不能生产，而委托其他单位代为加工应税消费品，然后，将加工好的应税消费品收回，或者直接销售或者自己使用。按照条例的规定，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

所谓“委托加工的应税消费品”，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于

由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及由受托方以委托方的名义购进原材料生产的应税消费品，不论企业在财务上是否作销售处理，都不得作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。这主要是因为，委托加工应税消费品是由受托方代收代缴消费税税款的，受托方只就其加工劳务缴纳增值税。如果委托方不能提供原料和主要材料，而是受托方以某种形式提供原料，那就不称其为委托加工，而是受托方在自制应税消费品了。在这种情况下，就有可能出现受托方人为地压低计税价格，虚假代收代缴消费税的现象。

委托加工收回的应税消费品，如果委托企业收回后，直接对外销售则不再缴纳消费税。如果用于连续生产应税消费品，则允许扣除当期投入生产的应税消费品的已纳消费税税额。

例如，某卷烟厂，某年购入一批价值为150万元的烟叶，并委托其他卷烟厂将烟叶加工成烟丝，协议规定加工费120万元。

如果该卷烟厂将收回的烟丝继续加工成甲类卷烟，加工成本费用共计100万元，该批卷烟最终实现销售额1 000万元。则受托方代扣代缴消费税税额为：

(150 + 120) ÷ (1 - 30%) × 30% = 115.71（万元）

该厂销售卷烟后，应纳消费税税额为：

1 000 × 45% - 115.71 = 334.29（万元）

税后利润为：

(1 000 - 150 - 120 - 100 - 334.29) × (1 - 33%) ≈ 198.16（万元）

如果该卷烟厂直接委托其他卷烟厂将烟丝加工成甲类卷烟，加工费用为220万元（120 + 100），收回卷烟成品后直接对外销售，销售额仍为1 000万元。则该卷烟厂支付受托方代扣代缴消费税税额为：

(150 + 220) ÷ (1 - 45%) × 45% ≈ 302.73（万元）

对外销售时不必再缴纳消费税，税后利润为：

(1 000 - 150 - 220 - 302.73) × (1 - 33%) = 219.27（万元）

●外购的应税消费品。如果企业自己不能生产或委托加工同类应税消费品，那就只能选择外购。由于消费税是价内税，即消费税税额包含在应税消费品的价格之内，因此，企业在外购原材料的同时，也就支付了消费税税款。对于用外购的应税消费品为原料继续生产应税消费品的，允许按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

例如，某卷烟厂，某年购入一批价值为334.29万元（150+120+64.29）的已税烟丝，投入生产后，全部生产出甲类卷烟，该批卷烟最终销售额为1 000万元。则该卷烟厂应纳消费税税款为：

1 000×45%-334.29×30%=349.71（万元）

税后利润为：

（1 000-334.29-349.71）×（1-33%）=211.72（万元）

从以上分析可以看出，在各相关因素相同的条件下，自行加工方式的税后利润最小，其税负最重；购买应税消费品继续加工方式的税负次之；而委托加工方式中彻底的委托加工方式税负比委托加工后再自行加工销售的税负要低。

这主要是因为三种形式的应税消费品的税基不同。自行加工的应税消费品，计税的税基为产品销售价格，而委托加工方式，其税基为组成计税价格或同类产品销售价格，其往往要低于产品的销售价格，而低于的这一部分，实际上未缴纳消费税。购买应税消费品继续加工方式，虽以产品销售价格为税基，但允许扣除购入原材料的已纳税额，税负相对要轻些。

由于消费税是价内税，消费税税负的轻重直接影响到企业的利润水平。同时，不同的应税消费品加工方式，又使企业的消费税税负有所不同，因此，企业完全可以通过筹划，选择最佳的加工方式，以求税负最低，利润最大化。

委托加工的应税消费品因为已向受托方代收缴消费税，因此，委托方收回货物后用于连续生产应税消费品的，其已纳税款准予按照规定从

连续生产的应税消费品应纳消费税税额中抵扣。

【案例1】

200×年9月2日甲企业委托乙企业生产烟丝一批，甲企业提供的加工材料成本为60 000元，乙企业收取加工费20 000元（不含增值税）。对于受托加工的烟丝，乙企业没有同类消费品的销价可作参考。乙企业在向甲企业交货时，代收代缴消费税。

甲企业收回委托加工烟丝后用于继续生产卷烟。已知该企业期初库存的委托加工烟丝价值50万元,期末库存的委托加工烟丝价值30万元。

【节税分析】

乙企业没有同类消费品的销价可作参考，因此，应按税法规定的组成计税价格计算代收代缴消费税。甲企业收回烟丝用于连续生产卷烟，可按当月生产领用烟丝数量计算可抵扣的消费税税额。

乙企业代收代缴消费税：

代收消费税=（材料成本+加工费）÷（1-消费税率）×消费税税率

=（60 000+20 000）÷（1-30%）×30%

=34 285.71（元）

甲企业200×年9月准予抵扣的烟丝税额为：

500 000×30%-300 000×30%+34 285.71=94 285.71（元）

如前所述，纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税。例如，卷烟厂生产烟丝，烟丝已是应税消费品，卷烟厂再用生产的烟丝连续生产卷烟，这样，用于连续生产应税消费税的产品时，可以扣除外购的应税消费品已纳的税款。

【案例2】

某烟厂200×年10月份购进烟丝100箱，每箱200元。当月生产销售甲类卷烟200箱，消耗50箱已购烟丝，甲类卷烟的市场售价为每箱500元，烟丝每箱售价200元。（以上售价均为不含增值税价，甲类卷烟消费税率为45%）。

【节税分析】

该烟厂200×年10月份应纳消费税如下：

应纳消费税 =500×200×45% −50×200×30% =42 000（元）

在计税时按当期生产领用数量，计算准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款；准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款限于下列已税消费品：

外购已税烟丝生产的卷烟；外购已税化妆品生产的化妆品；外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火；外购已税汽车轮胎（内胎和外胎）生产的汽车轮胎外购已税摩托车生产的摩托车（如外购两轮摩托车改装三轮摩托车）。

此外，2001年12月20日国家税务总局《关于卷烟生产企业购进卷烟直接销售不再征收消费税的批复》（国税函［2001］955号）文件关于卷烟生产企业购进卷烟直接销售是否征收消费税问题规定如下：

对既有自产卷烟，同时又委托联营企业加工与自产卷烟牌号、规格相同卷烟的工业企业（以下简称卷烟回购企业），从联营企业购进后再直接销售的卷烟，对外销售时不论是否加价，凡是符合下述条件的，不再征收消费税；不符合下述条件的，则征收消费税：

①回购企业在委托联营企业加工卷烟时，除提供给联营企业所需加工卷烟牌号外，还需同时提供税务机关已公示的消费税计税价格。联营企业必须按照已公示的调拨价格申报缴纳消费税。

②回购企业将联营企业加工卷烟回购后再销售的卷烟，其销售收入应与自产卷烟的销售收入分开核算，以备税务机关检查；如不分开核算，则一并计入自产卷烟销售收入征收消费税。

纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税。例如，卷烟厂生产烟丝，烟丝已是应税消费品，卷烟厂再用生产的烟丝连续生产卷烟。这样，用于连续生产应税消费税的产品时不必缴纳消费税。

10. 首饰行业的节税案例分析

首饰行业的消费税税收政策，作为消费税税制的一个主要组成部

分，充分体现了消费税作为特殊调节税种而具有的灵活性、特定性的特点。

首先，它涉及到从首饰生产加工到销售的各个环节，例如生产环节、委托加工环节、零售环节和进口环节等，较为直接地影响微观经济活动，以“调节需求，引导消费”；其次，它是列举征收的，针对性强，征税范围固定，能够有效地发挥既控制过度、超前消费，又鼓励正常、正确消费的双重调节功能。

常见的节税方式：

（1）设立销售公司，采取转让定价方式，缩小消费税税基

这种行为多出现于应在生产环节计征消费税的企业，例如生产经营非金银首饰（例如，铂金首饰等）的工厂，通过设立独立核算的销售公司，采取转让定价的方式，压低出厂价而将正常的销售价格转让至销售公司，致使计征消费税的税基缩小，从而达到少缴税款的目的。

【案例1】

A企业生产铂金首饰，本年度投资成立了独立核算的B企业，A将生产的铂金首饰批发给B，通过B实现零售。铂金首饰正常的出厂（批发）价在158元/克左右，但是A对B的批发价是128元/克，低于正常价格30元/克，低幅接近20%。其经营行为的结果是直接导致消费税的计税依据每克铂金首饰“缩水”30元。由于铂金首饰是在生产环节征收消费税，且消费税税率为10%，因此：A企业的这项节税行为的结果是，每克铂金首饰将少缴消费税3元。

（2）利用税收规定的差别，避开高税率，选择低税率

由于首饰消费税的征收范围及对象是以列举的方式加以规范的，换而言之，就是非列举的首饰是不计征消费税或者是其他环节计征消费税的。这样的按图索骥式的税收规定，使我们在对新型产品迭出的首饰行业进行纳税管理方面，呈现出不少的交叉点和空白点。客观上，也给某些企业“灵活”运用税收规定之间的差别，避开高税率，选择低税率创造了条件。

【案例2】

某企业生产一种既含铂金又含黄金的新型首饰S，由于S既可以认为是金基首饰，在零售环节缴税，税率为5%，但同时又可以认为是铂金首饰，在生产环节征税，税率为10%。根据“税不重征”原则，S的征纳环节就具有了相对可选择性，也就是说，企业可以选择5%或者是10%的税率进行申报缴纳税款。即企业选择在零售环节缴纳税款比选择在生产环节缴纳税款要少计征消费税五个百分点。

11. 适用低税率的节税分析

由于应税消费品所适用的税率是固定的，只有在出现兼营不同税率应税消费品的情况下，纳税人才可以选择合适的销售方式和核算方式，达到适用较低消费品税率的目的，从而降低税负。

消费税的兼营行为，主要是指消费税纳税人同时经营两种以上税率的应税消费品的行为。对于这种兼营行为，税法明确规定：纳税人兼营多种不同税率的应税消费税产品的企业，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应从高适用税率。这一规定要求企业在会计核算的过程中做到账目清楚，以免蒙受不必要的损失；在消费品销售过程中的组合问题，看有无必要组成成套消费品销售，避免给企业造成不必要的税收负担。

【案例1】

某酒厂既生产税率为20%的粮食白酒，又生产税率为10%的药酒，还生产上述两类酒的小瓶装礼品套装。

200×年5月份，该厂对外销售12 000瓶粮食白酒，单价28元/瓶；销售8 000瓶药酒，单价58元/瓶；销售700套套装酒、单价120元/套，其中白酒3瓶、药酒3瓶，均为半斤装。（定额税忽略不计）

【节税分析】

方案一：如果三类酒单独核算，应纳消费税税额为：

白酒：28×12 000×20%＝67 200（元）

药酒：58×8 000×10%＝46 400（元）

套装酒：120×700×20%＝16 800（元）

合计应纳消费税额为：

67 200＋46 400＋16 800＝130 400（元）

方案二：如果三类酒未单独核算，则应采用税率从高的原则，应纳消费税税额为：

（28×12 000＋58×8 000＋120×700）×20%＝176 800（元）

由此可见，两方案比较，如果企业将三种酒单独核算，可节税：

176 800－130 400＝46 400（元）

另外，如果该企业不将两类酒组成套装酒销售还可节税：

120×700×20%－（14×3×700×20%＋29×3×700×10%）

＝16 800－（5 880＋6 090）

＝4 830（元）

因此，企业兼营不同税率应税消费品时，能单独核算，最好单独核算，没有必要成套销售的，最好单独销售，尽量降低企业的税收负担。

当企业为一个大的联合企业或企业集团时，内部各分厂及所属的商店、劳动服务部等，在彼此间购销商品，进行连续加工或销售时，通过内部订价，便可以微妙而有效地达到整个联合企业合理避税的目的。即当适用高税率的分厂将其产品卖给适合低税率分厂时，通过制订较低的内部价，便把产品原有的一部分价值由税率高的部门转到税率低的部门。适用高税率的企业，销售收入减少，应纳税额减少，而适用税率低的企业，产品销售收入不变，应纳税额不变，但由于它得到了低价的原材料，成本降低、利润增加。

【案例2】

某销售公司由甲公司、乙公司两个公司组成，进行连续加工，甲公司加工为乙公司提供的原料。若甲公司产品适用税率为20%，乙公司产品适用税率为5%；则当甲公司产品销售收入100万元时，乙公司产

品销售收入为120万元时，公司的应纳消费税为：

甲公司：100×20%=20（万元）

乙公司：120×5%=6（万元）

合计26万元

【节税分析】

当甲公司产品降低订价卖给乙公司，销售收入为80万元时，公司的应纳税额为：

甲公司：80×20%=16（万元）

乙公司：120×5%=69（万元）

合计22万元

【节税结果】

甲公司通过降低减少的利润、消费税均通过降低乙公司的购料成本而形成了乙公司的利润，从公司这个大企业的总体来说，其利润不受任何影响，却通过改变内部订价，减轻了消费税的总体税负，形成了更多的利润。至于内部各分厂之间的“苦乐不均”问题，公司可以通过其他方式，如把一些开支放在获利多的企业等方法进行调剂。

12. 外购消费品的节税案例分析

有关文件规定，纳税人用已税烟丝等8种应税消费品连续生产应税消费品的，允许扣除已纳消费税款。如果企业购进的已税消费品开具的是普通发票，在换算为不含税的销售额时，应一律采取6%的征收率换算。

①当纳税人决定外购应税消费品用于连续生产时，应选择生产厂家，而不应是商家。所谓连续生产，是指应税消费品生产出来后直接转入下一生产环节，未经市场流通。因此，允许扣除已纳消费税的外购消费品仅限于直接从生产企业购进的，不包括从商品流通企业购进的应税消费品。另一方面，同品种的消费品，在同一时期，商家的价格往往高于生产厂家。

由此可见，生产厂家是纳税人外购应税消费品的首选渠道，除非厂家的价格扣除已纳消费税款后的余额比商家的价格高。

对于外购已税消费品，当期准予扣除的已纳消费税税款的计算公式为：

当期准予扣除的外购应税消费品的已纳税款 = 当期准予扣除的外购应税消费品的买价 × 外购应税消费税税率

当期准予扣除外购应税消费品买价 = 期初库存的外购应税消费品的买价 + 当期购进的应税消费品的买价 - 期末库存的外购应税消费品买价

【案例】

某卷烟厂 200×年 6 月 1 日库存外购烟丝的进价成本为 486 000 元。6 月 8 日从某烟叶加工厂购入烟丝一批，价款为 200 000 元，增值税专用发票注明增值税税额为 34 000 元。

6 月末企业库存外购烟丝的进价成本为 492 000 元。向外销售甲级卷烟取得销售收入 560 000 元，增值税税额为 95 200 元，销售乙级卷烟取得销售收人为 240 000 元，增值税额为 40 800 元。

【节税分析】

按照规定，企业用外购已税烟丝生产的卷烟，可以从应纳消费税税额中扣除部分原料已纳消费税税款，则当期准予扣除的外购应税消费品的已纳税款为：

当期准予扣除的外购应税消费品买价 = 486 000 + 200 000 - 492 000
= 194 000（元）

当期准予扣除外购应税消费品的已纳税款 = 19 400 × 30%
= 58 200（元）

按当期销售收入计算的应纳消费税额为：

应纳消费税额 = 560 000 × 45% + 240 000 × 30%
= 324 000（元）

则企业当期实际应纳消费税税款为：

当期实际应纳税款 = 按当期销售收入计算的应纳税额 - 当期准予扣除的外购应税消费品的已纳税款

= 324 000 - 58 200 = 265 800（元）

则在月末会计上可作如下会计分录：

借：营业税金及附加　　265 800

　贷：应交税费——应交消费税　　265 800

13. 委托加工业务的节税案例分析

我国现行消费税税法规定，工业企业自制产品销售时，按产品的适用税率，依销售收入计算缴纳消费税。工业企业接受其他企业单位或个人委托代为加工的产品，仅就企业收取的加工费收入计算缴纳的增值税，税率为6%。虽然工业企业制造出同样的产品，如属受托加工则比自制负税轻。因此，一些企业为了减轻税收负担，在自制产品和受托加工产品之间合理筹划。比如，当企业按照合同为其他企业加工定做产品时，先将本企业生产该产品需要耗用的原材料以“卖给对方”的名义转入往来账。待产品生产出来后，不做产品销售处理，而是向购货方分别收取材料款和加工费。也有的企业在采购原材料时，就以购贷方的名义进料。同样，某些委托加工企业为达到“避高就低”少交税的目的，采用减少中间纳税环节，来达到节税的目的。

【案例1】

A卷烟厂委托B厂将一批价值100万元的烟叶加工成烟丝，协议规定加工费75万元。

加工的烟丝运回A厂后，A厂继续加工成甲类卷烟，加工成本、分摊费用共计95万元，该批卷烟售出价格700万元。烟丝消费税税率30%，卷烟消费税税率45%。

【节税分析】

方案一：委托他方加工的应税消费品收回后，在本企业继续加工成另一种应税消费品销售。在这种情况下：

A厂向B厂支付加工费的同时，向受托方支付其代收代缴的消费税：

消费税组成计税价格 =（100 + 75）÷（1 - 30%）

=250（万元）

应缴消费税 =250 × 30%

=75（万元）

A厂销售卷烟后，应缴消费税：

700 × 45% - 75 = 240（万元）

A厂的税后利润（所得税税率33%）：

（700 - 100 - 75 - 75 - 95 - 240）×（1 - 33%）=77.05（万元）

方案二：委托加工的消费品收回后，直接对外销售。

如果A厂委托B厂将烟叶加工成甲类卷烟，烟叶成本不变，加工费用为160万元。

加工完毕，运回A厂后，A厂的对外售价仍为700万元。

A厂向B厂支付加工费的同时，向其支付代收代缴的消费税：

（100 + 160）÷（1 - 45%）× 45% = 212.73（万元）

由于委托加工应税消费品直接对外销售，A厂在销售时，不必再缴消费税。其税后利润计算如下：

（700 - 100 - 160 - 212.73）×（1 - 33%）= 152.27（万元）

方案三：如果生产者购入原料后，自行加工成应税消费品对外销售。

A厂将购入的价值100万元的烟叶自行加工成甲类卷烟，加上成本、分摊费用共计175万元，售价700万元。有关计算如下：

应缴消费税 =700 × 45%

=315（万元）

税后利润 =（700 - 100 - 175 - 315）×（1 - 33%）

=110 × 67%

=73.7（万元）

【节税结果】

①比较方案一和方案二。在被加工材料成本相同且最终售价相同的

情况下，后者显然比前者对企业有利得多，税后利润多75.22万元。即使后种情况A厂向B厂支付的加工费近似于前者之和170万元（75+95），后者也比前者税后利润多。而在一般情况下，后种情况支付的加工费要比前种情况支付的加工费（向受托方支付加自己发生的加工费之和）要少。对受托方来说，不论哪种情况，代收代缴的消费税都与其赢利无关，只有收取的加工费与其赢利有关。

②比较方案一、二和方案三。从中可以看出，在各相关因素相同的情况下，自行加工方式的税后利润最少，其税负最重。而彻底的委托加工方式（收回后不再加工直接销售）又比委托加工后再自行加工后销售，其税负要低。

③委托加工与自行加工的税负分析。委托加工的应税消费品与自行加工的应税消费品的税基不同，委托加工时，受托方（个体工商户除外）代收代缴税款，税基为组成计税价格或同类产品销售价格；自行加工时，计税的税基为产品销售价格。在通常情况下，委托方收回委托加工的应税消费品后，要以高于成本的价格售出以求赢利。

不论委托加工费大于或小于自行加工成本，只要收回的应税消费品的计税价格低于收回后的直接出售价格，委托加工应税消费品的税负就会低于自行加工的税负。对委托方来说，其产品对外售价高于收回委托加工应税消费品的计税价格部分，实际上并未纳税。

作为价内税的消费税，企业在计算应税所得时，消费税可以作为扣除项目。因此，消费税的多少，会进一步影响所得税，进而影响企业的税后利润和所有者权益。而作为价外税的增值税，则不会因增值税税负差异而造成企业税后利润差异。

由于应税消费品加工方式不同而使纳税人税负不同，因此，纳税人可以进行纳税筹划。尤其是利用关联方关系，压低委托加工成本，达到少纳税目的。即使不是关联方关系，纳税人也可以在估算委托加工成本上、下限的基础上，事先测算企业税负，确定委托加工费的上限，以求使税负最低，利润最多。

④注意委托加工产品与自制产品的区别。为堵塞漏洞，国家通过严格立法，对委托加工产品与自制产品进行区别。税法明确规定：委托加工产品是指由委托方提供原材料或主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的产品，对由受托方提供原材料或受托方先将原材料卖给委托方，再接受加工的产品，以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的产品，不论企业在财务上是否作销售处理，均应按销售自制产品缴纳消费税。所以，在纳税筹划过程中，应周密筹划，研究税法，不要违反税法，否则不仅达不到节税的目的，而且还将带来严重的后果，适得其反。

14. “先销售后入股”的节税案例分析

企业用自产的应税消费品进行对外投资、换取生产资料和消费资料以及抵偿债务，虽然没有直接发生销售行为，但仍是一种有偿转让应税消费品所有权的行为，应当视同销售应税消费品计算缴纳消费税。按照规定，纳税人用应税消费品进行投资、换取生产资料和消费资料以及抵偿债务等，应当按纳税人销售同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算缴纳消费税。

【案例1】

200×年8月2日，某汽车厂以小汽车20辆向某出租汽车公司进行投资。按双方协议，每辆汽车折价款为160 000元。每辆车生产成本为80 000元，正常销售价格为160 000元（不含税），上月最高销售价格为170 000元（不含税）。

【节税分析】

汽车厂该项业务应纳消费税税额为：

应纳税额 = 170 000 × 20 × 9%

= 306 000（元）

在这项业务中，该汽车厂虽然没有直接发生销售行为，但以汽车进行投资，属于有偿转让应税消费品的行为，因而应当按企业销售该种汽

车的最高销售价格计算缴纳消费税。

《消费税暂行条例》规定，纳税人的自产的应税消费品用于换取生产资料和消费资料，投资入股或抵偿债务等方面，应当按照纳税人同类应税消费品的最高销售价作为计税依据。

在实际操作中，当纳税人用应税消费品换取货物或者投资入股时，一般是按照双方的协议价或评估价确定的，而协议价往往是市场的平均价。如果按照同类应税消费品的最高销售作为计税依据，显然会加重纳税人的负担。

由此，我们不难看出，如果采取先销售后入股（换货、抵债），则会少缴消费税，从而达到减轻税负的目的。

【案例2】

某摩托车生产企业，当月对外销售同型号的气缸容量在250毫升以上的摩托车时共有三种价格，以4 000元的单价销售50辆，以4 500元的单价销售10辆，以4 800元的单价销售5辆。

当月以20辆同型号的摩托车与甲企业换取原材料。双方按当月的加权平均销售价格确定摩托车的价格，摩托车消费税税率为10%。（摩托车气缸容量在250毫升以上的，税率为10%。）

按税法规定，应纳消费税为：

$4\ 800 \times 20 \times 10\% = 9\ 600$（元）

【节税分析】

如果该企业按照当月的加权平均单位将这20辆摩托车销售后，再购买原材料，则应纳消费税为：

$$\begin{aligned}\text{应纳消费税} &= (4\ 000 \times 50 + 4\ 500 \times 10 + 4\ 800 \times 5) \div (50 + 10 + 5) \times 20 \times 10\% \\ &= (200\ 000 + 45\ 000 + 24\ 000) \div 65 \times 20 \times 10\% \\ &\approx 8\ 276.92(\text{元})\end{aligned}$$

【节税结果】

少纳税额为：$9\ 600 - 8\ 276.92 = 1\ 323.08$（元）

在投资方式中，应选择设备投资和无形资产投资，而不应选择货币资金投资方式。原因是：

第一，设备投资其折旧费可以作为税前扣除项目，缩小所得税税基；无形资产摊销费也可以作为管理费用税前扣除，减小所得税税基。

第二，用设备投资，在投资资产计价中，可以通过资产评估提高设备价值。实物资产和无形资产属于产权变动时，必须进行资产评估。评估的方法主要有重置成本法、现行市价法、收益现值法、清算价格法等。

由于计价方法不同，资产评估的价值也将随之不同。在对外投资中，通过选择评估方法，高估资产价值，不仅可以节省投资资本，还可以通过多列折旧费和无形资产摊销费，缩小被投资企业所得税税基，达到少纳税的目的。

15. 最优价格选择的节税案例分析

【案例】

当政府规定商品市场上的最高限价或最低限价时，纳税者并不应该盲目追求最高价格或最低价格，而是追求对自己来说最大利润总额的价格，这种价格可能使企业直接花的利润最大，也可能使企业获得的直接利润最小，例如政府对烤烟生产实行金额累进税率的情况下，企业生产是追求最大定价还是追求最大利润，在确定产品价格上存在着差异，比如当政府规定，烤烟业生产适用税率如下列示，某烤烟厂年产量为10万条。

烤烟企业所得税税率：

利润收入（万元）	税率（%）
100～200	25
200～500	50
500～1 800	75
1 800以上	90

企业会采用哪个价格呢？（每条烟的最高限价27元，最低限价为

20元）

【节税分析】

当企业追求最高限价时，企业的利润收入为：27×100 000=270（万元）。

当企业追求最低限价时，企业的利润收入为：20×100 000=200（万元）。

依照税率表计算270万元纳税额是：270×50%=135（万元）；200万元应纳税额是：200×25%=50（万元）。

在最低限价情况下，10万条香烟的税后实得收入为150万元（200-50）。看来，实行低价反而比实行高价更有利于纳税人。

对案例中的情况，可能有人认为，在全额累进税率情况下是这样，但在超额累进税率情况下，结果就会不一样，这种认识虽然有一定的道理，但是在实行超额累进税率情况下，企业增加产量的同时，也必然伴随其他投入物的增加，而且随着产量的增加，单位产品所获得利润需要的投入也呈增加趋势。因此投入产出有一个最佳结合点，在这个结合点上，投入最小，产出最多。从这个意义上讲，税收的累进增长是影响其投入产出的重要因素，就企业自身利益而言，在有一定规模或数量的情况下，再增加投入，其结果是收入中就会有越来越多的部分表现为税收，而企业增加投入中获得利润收入就会越来越少。案例给我们启示有以下几点：

①高价格不一定带来税后高利润。这是因为有可能在累进税率情况下，应纳税额大大增加。

②寻找最佳价格，给企业带来最大的税后利润，这是符合企业经营发展的目标的。即企业经营发展的目标不是单纯追求高价格。

③吸取避税精华，精通税法知识，这样才可能作出合理的、有效的、正确的决策。

④熟悉案例，掌握避税运行规律。节税不是一件很困难的事，只要了解节税的基本原理，知晓大量的实际案例，那么，就能做到举一反三

的境界。

16. 计税依据的节税案例分析

【案例】

某化工厂为增值税一般纳税人，其经营项目包括化妆品，护肤护发品，痱子粉、爽身粉和民用洗涤灵等日常用品。2005 年 2 月，该化工厂向一小规模纳税人销售化妆品 20 万元，痱子粉、爽身粉 5 万元，民用洗涤灵 10 万元，并开具普通发票，本月该厂各项进项税额为 3 万元，月末该厂财务人员申报应纳消费税为 8.55 万元，其计算方法如下：

$20 \times 30\% + 5 \times 17\% + 10 \times 17\% = 8.55$（万元）

应纳增值税为：$(20 + 5 + 10) \div (1 + 17\%) \times 17\% - 3 \approx 2.1$（万元）。该项销售业务共应纳税 10.65 万元。本月该厂生产上述各产品成本为 25 万元，由此企业本月经营亏损 0.65 万元。

【节税分析】

该厂亏损的根本原因在于财务人员不懂税法，多申报缴纳消费税，增加企业的税收成本，事实上，企业可以在以下三个层次上减少应缴纳的消费税。

①财务人员对消费税各税目的具体征税范围不清楚，误认为痱子粉、爽身粉以及洗涤灵也是护肤护发品，应缴纳消费税。2005 年的税法对护肤护发品的具体征税作了详细说明，并明确强调痱子粉、爽身粉不属于护肤护发品的征收范围，不征收消费税。在 2006 年 4 月的消费税改革中，将原属于护肤护发品范围的高档护肤类化妆品列入了化妆品税目。痱子粉、粉身粉不属于高档护肤品，也不在化妆品税目内。因此，上述三种产品只需缴纳增值税。

②我国消费税条例实施细则规定：应税消费品的销售额不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税款或者因不得开其增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，在计算消费税时，应当换算为不含增值税税款的销售额。其换

算公式为：

应税消费品的销售额 = 含增值税的销售额 ÷（1 + 增值税税率或征收率）

在此案例中，该化工厂向小规模纳税人销售，开具普通发票，因而销售额中未扣除增值税税款，应按上述公式转化为不含增值税的销售额，再计算应纳的消费税。

③我国消费税条例实施细则进一步规定，在纳税人将含增值税的销售额转化为不含增值税的销售额的过程中，如果纳税人向购货方开具的是单独注明增值税销项税额的增值税专用发票，则按该产品动用的增值税税率17%使用换算公式；如果纳税人不能向购货方开具增值税专用发票，则按6%或4%使用换算公式。

此例中，该化工厂向小规模纳税人销售开具普通发票，则只能按6%的征收率换算，其应纳消费税额为：

20 ÷（1 + 6%）×30% ≈ 5.66（万元）

应缴纳的增值税为：

（20 + 5 + 10）÷（1 + 17%）×17% - 3 ≈ 2.1（万元）

由于正确计算了应纳消费税额，该项销售业务的实际应纳税额仅为7.76万元，该厂不仅没有因此亏损0.65万元，反而盈利2.24万元。

在此例中，化工厂仍存在进一步减少消费税额的可能性。如果化工厂慎重地选择销售对象，向一般纳税人企业而不是小规模纳税人销售产品，开具增值税发票，则可以按17%的税率换算为不含增值税的销售额，这时，该厂应纳消费税可以进一步减少，仅为：

20 ÷（1 + 17%）×30% = 17.1 × 30% ≈ 5.13（万元）

节约税收成本2.63万元，从而盈利达到4.87万元。

该案例给我们如下几点启示：

①该案例再一次强调了分清税目税率的重要性，这点对于采用正列法，设置税目税率的税种尤为重要，如消费税、营业税等。谨防出现将非应税项目计缴税款以及错用税率，适用较高税率等问题。消费税税目税率中值得注意以下几种消费品不征收消费税：

• 舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩、发胶和染发剂等不属于化妆品征收范围，不征消费税。

• 体育上用的发令纸以及鞭炮引线不属于鞭炮、焰火的征收范围。

• 工业汽油即溶剂汽油不属于汽油，不征消费税。

• 农用拖拉机，收割机、手扶拖拉机专用轮胎不征消费税。

• 特种用车，如急救车、抢修车不征收消费税。

②各个税种之间不是孤立的，而是互相联系的，这不仅表现在一项销售行为可能涉及多个税种，或者同种销售行为由于行为主体不同而适用不同税种，如从事货物生产、批发、零售为主的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为征增值税；而其他单位和个人的混合销售行为征营业税。也表现在一个税种的计算牵涉其他税种，如计算消费税时要将含增值税的销售额转化为不含增值税的销售额。又如城市维护建设税的计税依据是纳税人实际缴纳的增值税、消费税和营业税。因此，纳税人既要注意各税种之间的区别，也要关注他们之间的联系。

③在销售环节，不恰当地选择销售对象极有可能增加企业应纳税额。作为一般纳税人，企业应尽可能地将产品销售给其他一般纳税人，开具增值税发票，将销售收入与增值税税款区分开，以避免增加应纳的消费税，这需要企业的销售人员必须具备一定的税收知识。

17. 确定销售额的节税案例分析

【案例】

某卷烟厂是A市一家大型国有企业，其成立以来一直是A市纳税大户，200×年6月、7月该卷烟厂销售情况如下：

①销售卷烟厂生产的甲类卷烟100万元，其中包括销售卷烟时向购买方收取的手续费25万元、集资费10万元，包装押金5万元，并将承运部门的运费发票开具给购货方，但该卷烟厂已将该项发票转交给购货方，并作为运输装卸费5万元等价外费用。

②卷烟厂7月生产的甲类卷烟是由卷烟厂生产出的烟丝。其中烟丝

价值总额为10万元，卷烟的销售额为20万元。

③受B市卷烟厂委托，为其加工卷烟。该卷烟厂利用B市卷烟厂提供的烟丝加工出价值总额60万元的两类卷烟。收取加工费10万元。

A市税务机关在核定该卷烟厂应纳税额时，计算如下：

6月份应纳消费税税额 = 100 × 45% = 45（万元）

7月份应纳消费税税额 =（10 + 20）× 45% = 13.5（万元）

受委托加工卷烟，应纳消费税税额 = 60 × 45% = 27（万元）

对此，该卷烟厂表示异议，并向上一级C市税务机关申请复议，C市税务机关在审理后，决定撤销A市税务机关的核定。

【节税分析】

①应税消费品销售额的确定。《消费税暂行条例》第五条规定，消费税实行从价定率或者从量定额的办法计算应纳税额。应纳税额计算公式如下：

实行从价定率办法计算的应纳税额 = 销售额 × 税率

实行从量定额办法计算的应纳税额 = 销售数量 × 单位税额

纳税人销售的应税消费品，以外汇计算销售额的，应当按外汇市场价格人民币计算应纳税额。第六条规定，本条例第五条规定的销售额，为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。《消费税暂行条例实施细则》第十四条规定，条例第六条所说的“价外费用”是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金（延期付款利息）和手续费、包装费、储备费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列款项不包括在内：承运部门的运费发票开具给购货方的；纳税人将该项发票转交给购货方的。

其他价外费用，无论是否属于纳税人的收入，均应并入销售额计算征税。

第十三条规定：如果包装物不作价随同销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。

根据上述规定，A市税务机关在确定该卷烟厂的应税销售额时犯了

如下两个错误，其一是把承运部门开给购货方，但该卷烟厂已将该项发票转交给购货方的运费计入销售额；其二是把包装物押金计入销售额。正确计算如下：

（100－5－5）×45%＝40.5（万元）

②《消费税暂行条例实施细则》第七条规定，委托加工的应税消费品是指由委托方提供原料的主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。根据此项规定，该卷烟厂的行为应当属于委托加工行为，而非销售自制应税消费品的行为。对此，税务机关只能向卷烟厂征收增值税，而不能再征收消费税。

其应纳增值税税额为：20×17%＝3.4（万元）

③《消费税暂行条例实施细则》第六条规定，纳税人自产自用的消费品，用于连续生产应税消费品的是指作为生产最终应税消费品的直接材料，并构成最终产品实体应税消费品。根据此项规定，该卷烟厂将自己生产出来的烟丝生产甲类卷烟的行为应当不征税。税务机关只能就其最终产品实体——甲类卷烟征收消费税，其应纳税额计算如下：

20×45%＝9（万元）

对于A市税务机关的税务人员而言，该案例表明，他们确实是不懂税法，没有仔细学习税法。比如，该卷烟厂为B市一家卷烟厂委托加工两类卷烟，他们不但增收消费税税额，而且也没有把甲类卷烟和丙类卷烟的税率区别开来，而是统一按最高税率征收，这就错上加错，再如，他们又该对卷烟厂自产自用的应税消费品征税，同时，没有确定烟丝的税率，而是按甲类卷烟的税率征收，使得纳税人蒙受了重大损失。

18. 选择最佳折算率的节税案例分析

【案例1】

某外商投资企业专营鞭炮、焰火，其大部分销售业务均以美元结算。在将外汇结算的销售额换算成人民币时，公司长期以来选择当天的国家外汇牌价（中间价）作为折算率。1998年底，由于贸易逆差减小，

美元出现“坚挺”趋势，人民币汇率上涨，有消息表示该趋势将持续到2000年。2000年第一季度，该公司销售额共50万美元，其销售具体情况见表11-1：

表11-1 某外商投资企业2000年第一季度销售统计（采用当天汇率折算）

时间	销售额（万美元）	汇率	折合人民币（万元）	税率	消费税（万元）
1月5日	10	8.23	82.3	15%	12.345
2月6日	15	8.25	123.75	15%	18.563
2月20日	10	8.30	83.0	15%	12.45
3月15日	15	8.40	126	15%	18.9

第一季度，该公司共应纳消费税62.258万元。

纳税人以外汇销售应税消费品时，存在节税的可能性，其节税的可能性就在于对人民币折算率的选择上。

我国《消费税暂行条例》规定，纳税人销售的应税消费品，以外汇结算销售额的，应按外汇市场价格折合人民币销售额后，再乘以相应的税率计算应纳税额。其销售额的人民币折合率可以选择结算当天或者当月1日的国家外汇牌价（原则上为中间价）。纳税人应在事先确定采取何种折算率，确定后1年内不得变更。

上述条款就给纳税人提供了可选择的余地，这种选择的依据就是选择使折算后的人民币销售额尽可能少的汇率，以达到避税的目的。越是以较低的人民币汇率计算应纳税额，越有利于节税。一般来说，外汇市场波动越大，比较选择节税的必要性和可能性也越大。当人民币汇率上升时，则选择当月1日的国家外汇牌价作为折算率有利于节税；而当人民币汇率下跌时，则选择结算当天的国家外汇牌价有利于节税。

此例中，当预计到人民币汇率有可能上升时，该企业应在年初及时调整折算率，采用当月1日的国家外汇牌价作为折算率折算人民币销售额。如果以当月1日的汇率折算，该企业第一季度各月的人民币销售额和缴纳消费税见表11-2：

表 11-2 某外商投资企业 2000 年第一季度销售统计（采用当月 1 日汇率折算）

时间	销售额（万美元）	汇率	折合人民币（万元）	税率	消费税（万元）
1 月 5 日	10	8.20	82	15%	12.3
2 月 6 日	15	8.24	123.6	15%	18.54
2 月 20 日	10	8.24	82.4	15%	12.36
3 月 15 日	15	8.30	124.5	15%	18.675

由上表可知，以当月 1 日汇率折算人民币销售额后计算的第一季度应纳消费税为 61.875 万元，可少纳税 0.383 万元。

一项好的纳税筹划不单是灵活运用税法条文，而且常常是充分利用税收以外的其他经济要素，如汇率、价格、利率变化，创造出避税的可能性。

对于以外汇结算的公司，汇率始终是一个节税的工具。采用合适的汇率，往往可以减轻企业的税负。这不仅涉及消费税，也涉及其他各个税种。以所得税为例，由于中国实行的是“以市场供求为基础，有管理的浮动汇率制度”，这种汇率制度一般人民币汇率较高，因而分季预缴成了重要的节税方法，企业在季度预交时，采用该季度季末汇率，年度汇算清缴时，只就全年未纳税的外国所得按年度汇率计算应税所得额，据此计算应纳所得税额，从而避免了年度人民币汇率较高而缴纳更多的税收。再以出口退税为例，为了避免退税时因汇率变动导致退回外币减少，企业应要求按历史汇率计算退税。其方法是：先将应退的人民币税款按原缴税时的汇率折合成外币税款，再将外币税款按开退税凭证当日的汇率牌价折合人民币退税。除了汇率以外，在其他一些方面纳税人也有可选择的余地，也具有节税的可能性。

比如，存货的核算是采用先进先出法还是后进先出法会极大地影响企业的生产成本，从而影响企业的应纳所得税。因此，企业财务人员应保持高度的敏锐性，时刻关注汇率、利率、市场价格等的变化，及时调整核算方法，尽可能地降低收入，合理计算成本，减少企业的税收。

19. 烟草调拨的节税案例分析

因为卷烟消费税在工业环节征收，即按卷烟出厂价为基础核定的计

税价格缴纳消费税，因此，许多卷烟生产企业出于降低消费税的目的，专门设立了独立的卷烟调拨站，烟厂以较低的价格卖给调拨站，消费税以此价格计征，调拨站再以较高的价格对外出售，从而降低消费税。这是很多烟厂规避消费税的常见手法。2001 年 6 月，财政部、国家税务总局下发《关于调整烟类产品消费税政策的通知》（财税［2001］91 号）文件，对卷烟消费税政策做了重大调整：

（1）调整卷烟消费税税率

卷烟消费税税率由《消费税暂行条例》规定的比例税率调整为定额税率和比例税率。税率具体调整如下：

①定额税率：每标准箱（50 000 支，下同）150 元。

②比例税率：每标准条（200 支，下同）调拨价格在 50 元（含 50 元，不含增值税）以上的卷烟税率为 45%。

每标准条调拨价格在 50 元（不含增值税）以下的卷烟税率为 30%。

下列卷烟一律适用 45% 的比例税率：进口卷烟；白包卷烟；手工卷烟；自产自用没有同牌号、规格调拨价格的卷烟；委托加工没有同牌号、规格调拨价格的卷烟；未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟。

（2）调整卷烟消费税计税办法

卷烟消费税计税办法由《消费税暂行条例》规定的实行从价定率计算应纳税额的办法调整为实行从量定额和从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法。应纳税额计算公式：

应纳税额 = 销售数量 × 定额税率 + 销售额 × 比例税率

凡在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口卷烟的单位和个人，都应当依照本通知的规定缴纳从量定额消费税和从价定率消费税。

（3）计税依据

①生产销售卷烟。从量定额计税办法的计税依据为卷烟的实际销售数量；从价定率计税办法的计税依据为卷烟的调拨价格或者核定价格。

调拨价格是指卷烟生产企业通过卷烟交易市场与购货方签订的卷烟交易价格。调拨价格由国家税务总局按照中国烟草交易中心（以下简称交易中心）和各省烟草交易（定货）会（以下简称交易会）2000年各牌号、规格卷烟的调拨价格确定，并作为卷烟计税价格对外公布。

核定价格是指不进入交易中心和交易会交易、没有调拨价格的卷烟，应由税务机关按其零售价倒算一定比例的办法核定计税价格。核定价格的计算公式：

某牌号规格卷烟核定价格 = 该牌号规格卷烟市场零售价格 ÷（1 + 35%）

2000年11月以后生产销售的新牌号规格卷烟，暂按生产企业自定的调拨价格征收消费税。新牌号规格卷烟的概念界定、计税价格管理办法由国家税务总局或财政部另行制定。

计税价格和核定价格确定以后，执行计税价格的卷烟，国家每年根据卷烟实际交易价格的情况，对个别市场交易价格变动较大的卷烟，以交易中心或者交易会的调拨价格为基础对其计税价格进行适当调整。执行核定价格的卷烟，由税务机关按照零售价格变动情况进行调整。

实际销售价格高于计税价格和核定价格的卷烟，按实际销售价格征收消费税。实际销售价格低于计税价格和核定价格的卷烟，按计税价格或核定价格征收消费税。

非标准条包装卷烟应当折算成标准条包装卷烟的数量，依其实际销售收入计算确定其折算成标准条包装后的实际销售价格，并确定适用的比例税率。折算的实际销售价格高于计税价格的，应按照折算的实际销售价格确定适用比例税率；折算的实际销售价格低于计税价格的，应按照同牌号规格标准条包装卷烟的计税价格和适用税率征税。

非标准条包装卷烟是指每条包装多于或者少于200支一条包装卷烟。

②进口卷烟、委托加工卷烟、自产自用卷烟从量定额计税的依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回数量、移送使用数量；从价定率计税的计税依据按《中华人民共和国消费税暂行条例》及其有关

的规定执行。

（4）本《通知》规定调整的烟类产品仅限于卷烟。雪茄烟、烟丝的消费税税率和计税方法仍按照《消费税暂行条例》的有关规定执行。

自2001年6月1日消费税税率由单一的比例税率调整为定额税率和比例税率，规定定额税率为每标准箱150元，比例税率为调拨价格50元以上45%，50元以下的30%。

计税办法由认价定律计征改为从量定额和从价定律相结合的复合计税办法。也就是说，生产销售卷烟首先按销售数量每箱征收150元的定额消费税，再按调拨价格征收一道定率的消费税。

广大税务干部和会计师等众多人士普遍认为，此项政策调整的一个目的就是防止企业以设立调拨站的手法避税。因为，从价定率的计税依据为卷烟的调拨价格或者税务机关核定的价格，调拨价格不是出厂价格，而是延长通过卷烟交易市场与购货方签定的卷烟交易价格，其最后由国家税务总局确定公布。

从以上可以看出，通过调拨站节省消费税的可行性非常小。那么，调拨站是否就没有存在的必要了呢？这是许多卷烟厂目前很关心的问题。广大注册税务师和注册会计师认为，从降低企业所得税的角度来看，设立调拨站的筹划方法仍然可行，只不过目的不在于降低消费税税负，而在于降低企业所得税税负。众所周知，大部分烟草公司历来效益不错，而且变成了多产业经营的集团公司，缴纳的企业所得税很多；同时，随着卷烟市场竞争的加剧，虽然卷烟不能做广告，但卷烟厂为提高企业知名度，采取宣传企业整体形象而支付的广告费不在少数（即形象广告），业务宣传费也越来越多，为销售卷烟的业务招待费也不少。因此，存在三费大大超标而不能在所得税前全部扣除的现象。而调拨站的存在，则可以分摊一部分上述费用，从而起到减轻企业所得税的作用。基本做法是，集团公司按销售额独立做形象广告、业务宣传、双方独立地支出形象广告费、业务宣传费。

【案例】

某卷烟厂2005年没有设立独立的调拨站，其实现的卷烟销售收入为220 000万元，形象广告费5 300万元，业务宣传费2 050万元，业务招待费510万元。

根据《企业所得税税前扣除办法》的规定，广告费符合扣除标准的，可扣除额为销售收入的2%，则该卷烟厂广告费实际可以扣除限额为4 400万元（220 000×2%），超支900万元（5 300－4 400）；业务招待费可扣除限额为：在1 500万元以内的部分为销售收入5‰，超过部分为3‰，因此，其可以扣除的限额是663万元，实际支出为510万元，可以全额扣除；业务宣传费扣除标准为销售收入的5‰，因此，其实际可以扣除限额为1 100万元（220 000×5‰），超支950万元。该集团因形象广告、业务宣传费超支合计1 850万元，不能在税前扣除，多缴纳所得税610.5万元。

【节税分析】

2006年，该集团设立了独立的调拨站，负责该厂卷烟的最终销售。即烟厂按税务机关核定的调拨价格将卷烟销售给调拨站，再由调拨站向各地销售，调拨站实际上就是一个独立的销售公司。

因为卷烟厂和调拨站是关联企业，可以把调拨站的利润控制在几乎为零，即调拨站的销售利润在扣除广告费、业务宣传费、招待费、人员工资等费用后，几乎为零，不用缴纳多少所得税。

为此，假定调拨站2006年的销售收入仍然为220 000万元，卷烟厂的调拨收入为212 530万元，即卷烟厂以总价212 530万元把卷烟销售给调拨站。

这样，卷烟厂和调拨站间形成了购销关系，按增值税有关法规的规定，这种销售应缴纳增值税，但因为增值税属于流转税而且卷烟对外销售的价格不变，整体增值额不变，卷烟厂、调拨站缴纳的增值税、城建税不会增加，因此此处不考虑增值税、城建税的影响。

【节税结果】

通过调拨站这个中间环节，调拨站可以扣除的独立支出的“三

费”。

同上面的分析，卷烟厂也独立做形象广告、业务宣传，其可以扣除的三费如下：

①广告费实际可以扣除限额为4 250.6万元（212 530×2%）。

②业务招待费可以扣除的限额为641万元。

③业务宣传费实际可以扣除限额为1 062.65万元（212 530×5‰）。

假定2006年卷烟厂和调拨站的“三费”保持2005年水平不变，则通过合理的分摊，“三费”不超过扣除限额，可以扣除，免缴所得税610.5万元。

但是因为卷烟厂和调拨站之间构成销售关系，除不考虑的增值税、城建税，还涉及印花税。因为多了一道销售关系，需要多缴纳印花税为：

212 530×0.0003×2≈127.52（万元）

过上述分析，我们可以通过公式计算出调拨站是否有必要地存在的数值。

假设调拨站销售收入为X万元，购进额为Y万元，当调拨站独立存在可以多列支的“三费”带来的少缴所得税，而增加的净利润等于多负担的税费减少的净利润时，存在与否皆可。即：多缴的印花税，减少的净利润为：

（0.0003Y×2）×67%

多列支的“三费”增加的净利润为：

[2%X+5‰X+1 500×5‰+（X-1 500）×3‰]×33%

经过简化推出：

[0.0006Y+0.00255（X-Y）×0.67]+0.33=（3+0.028X）

（3+0.028X）为可多列支费用，则当烟厂的“三费”支出超限额且大于0.0006Y÷0.33时，调拨站有独立存在的必要，反之，则无必要。我们从上例套用公式，可以求出0.0006Y÷0.33=386.42万元，烟厂的“三费”支出超限额1 807万元，大于386.42万元，故应设立独

立的调拨站。

20. 延长纳税期的节税案例分析

消费税的纳税人，在合法的期限内纳税，是纳税人应尽的义务，同样合法的纳税，时间上有的纳税对企业有利，有的对企业不利。因此，所说纳税期限纳税筹划是指纳税人尽可能利用消费税纳税期限的有关规定，为节税服务。一般的策略在于：

在纳税期内尽可能推迟纳税，在欠税挂账有利的情况下，尽可能欠税挂账。

税法对消费税的纳税期限分别规定为1日、3日、5日、10日、15日或者一个月。纳税人以1个月为一期纳税的，自期满之日起10日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为一期纳税的，自期满之日起5日内预缴税款；以1个月为一期纳税的，于次月1日起10日内申报纳税并结清上月应纳税款。纳税人进口应税消费品，应当自海关填发税款缴纳凭证的次日起7日内缴纳税款。

我们知道，纳税人在合法的期限内纳税，是不会加收滞纳金的。同样合法的纳税，时间上有的纳税对企业有利，有的对企业不利。如果纳税人在合法的期限内尽量推迟纳税时间，不但可以加速资金周转，而且可以获取一定的利息收入。

按照现行税法规定，纳税人应在填发税款缴纳证的次日起的7日内向指定银行缴纳税款，这其中星期日和节假日除外。1995年5月份以来，中国开始在全国范围内推行五天工作制，即一周两天休息制，另外再加上众多的节日法定全国放假休息日，就为我们进行纳税筹划提供了机会。

举例而言，金华外贸公司进口一批货物，假定海关从接受申报，进行对货物监管、查验到填发税款缴纳证共需两天的话，那么，纳税人应该选择什么时间进行申报呢？

如果是星期一报关，则星期三海关填发税款缴纳证，从星期四起纳

税人应在7日内交纳税款。这样算来，纳税人最迟应于第二个星期五交纳税款，前后总共税款占用时间为9天（包括两个休息日）。仅纳税人如果能够推迟1天于星期二报关的话，星期四海关填发税款缴纳证，从星期五起纳税人应在7日内向指定银行交纳税款，依此计算，纳税人必须于下下周的星期一之前（包括星期一）缴纳税款，这样一来，纳税人共占用税款达11天前后一比较，后者比前者对税款的占用就多出了两天。作为一个理性的纳税人，不难作出一个正确的节税选择。也许因此你可取得数万元的节税收益。如果遇上了其他的节假日，你不妨也像上面的例子一样推算一下，选择一个合理的纳税时间。

【案例】

按照规定，1日、3日、5日、10日或15日为一期的纳税人，应在纳税期满后5日内预缴税款。经主管税务机关核定，某汽车厂以5日为一期纳税，按上月应纳税额预缴，月度终了后申报纳税，结清本月税额。4月份汽车厂应纳消费税15 600 000元，按每期应预缴税款为2 600 000元（15 600 000÷6）。

【节税分析】

在本例中，该汽车厂以5日为一期纳税，则应分别在5月5日、5月10日、5月15日、5月20日、5月25日后的5日内，按规定的数额预缴税款。

假定汽车厂通常在期满后5日内预缴税款，则5月10日、15日、20日、25日、6月1日企业应当按规定预缴1日至5日、6日至10日、11日至15日、16日至20日、21日至25日的消费税税款2 600 000元。

21. 制酒行业消费税的节税案例分析

根据国际惯例和我国实际，我国先后对制酒行业的消费税进行了多次补充和完善，2001年5月11日国家对酒类消费税政策的调整，使酒业大受影响，但仔细研究，其消费税也有筹划的空间。

（1）制酒行业有关消费税的税收规定

根据《消费税征收范围注释》（国税发［1993］第153号）和《关于调整酒类产品消费税政策的通知》（财税字［2001］第84号）及相关的税收文件，酒分粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、其他酒五类。外购或委托加工已税酒和酒精生产的酒，包括以外购已税白酒加浆降度，用外购已税的不同品种的白酒勾兑的白酒，用曲香、香精对外购已税白酒进行调香、调味以及外购散装白酒装瓶出售等。外购酒及酒精已纳税款或受托方代收代缴税款不予抵扣。

值得注意的是，2006年4月1日起，粮食白酒和薯类的白酒的比例税率统一为20%。

（2）制酒行业消费税的主要节税方法

①选择低税率的原料生产酒。不同原料生产的酒消费税的税率是不相同的，粮食白酒和薯类白酒税率较高，为20%，其他酒最低。所以，可尽量用其他酒的原料（如果品、野生植物等）生产酒，少用粮食白酒和薯类白酒的原料生产酒。

②选择低税率的工艺生产酒。同一种原料生产的工艺不同，其消费税的税率也不同，一般蒸馏法要比过滤方法制出的酒税率高。同样是大米，经加温、糖化、发酵后，采用压榨酿制的酒属黄酒，如果经糖化、发酵后，采用蒸馏方法配制的酒却属于粮食白酒。为了降低税负，在条件许可的情况下，改变旧工艺开发新的流程，尽量采用非蒸馏方法生产酒。另外以白酒为酒基的配制酒、泡制酒相对应的税率过高，所以在配制酒、泡制酒（包括制药酒）时，可尽量用黄酒作酒基。

③尽量生产中、高档酒。消费税政策调整后，每斤白酒增加0.5元消费税（即每吨白酒增加1 000元消费税），使目前市场销售价格在5元以下的低档白酒消费税税负大大增加，其中出厂价每斤5元的白酒税负增加10%，每斤3元的白酒税负增加16%，每斤2元的白酒税负将增加20%，如果加上酒厂为减轻税负不得已将产品提价而增加的增值税及地方税附加，低档白酒的税负还要提高。与低档白酒相比，每斤0.5元的消费税对出厂价格在15元以上的中、高档白酒影响却不是很

大（税负仅增加3%），对价格在50元以上的高档白酒影响更是微乎其微。为了减轻税负，企业由生产低档酒改为生产中、高档酒也势在必行。

④尽量少采用外购委托加工已税酒和酒精生产酒。由于外购、委托加工已税酒和酒精所含消费税不能抵扣，所以应减少外购和委托加工酒生产酒的行为。解决途径有两条：一是扩大生产规模，自己生产；二是合并有这种生产能力的企业，实现优势互补，同时又获得税收利益。白酒行业上规模、上档次的生产尤其重要。

【案例】某瓶装酒生产企业A，过去一直从另一白酒生产企业B购进粮食类白酒生产瓶装酒。年购进白酒1 000吨，白酒的价格为3元/斤。如果瓶装酒厂兼并白酒生产厂，年超额负担为100万元。如果A仍需外购白酒生产瓶装酒，A兼并B是否有利？

【节税分析】

酒类消费税未调整前，A从B处购进的白酒所含的消费税可按当期生产领用的数量相对应的消费税抵当期应纳的消费税。税收政策调整后，取消了该项优惠。如果不合并，A每年应纳消费税为：

$1\ 000 \times 1\ 000 \times 2 \times 3 \times 20\% + 1\ 000 \times 1\ 000 \times 2 \times 0.5 = 220$（万元）

【节税结果】

如果A兼并B，B与A就是同一企业，B生产白酒再由A生产瓶装酒，属于连续生产应税消费品，前一自产过程可免征消费税。虽然年增加了超额负担100万元，但还是可获得税收利益120（220－100）万元。所以，A企业选择兼并B企业的经营方式更有利。

22. 出口商品的节税案例分析

在出口货物退（免）税工作中，出口企业能否进行税收筹划，其关键在于不同税收筹划方法的运用是否产生不同的结果。如若不然，出口企业无论采取何种经营方式或贸易方式，其出口货物退（免）税的结果都是一样，也就不存在着什么纳税筹划了。事实上，现行出口货物

退（免）税的政策和管理规定，已为出口货物退（免）税税收筹划提供了条件，使之由理论变为现实成为可能。这主要表现在以下几个方面：

（1）不同出口货物实行不同的出口货物退（免）税政策

①国家出口货物退（免）税对不同的可退税货物规定了不同的退税率。若仅从退税额的大小来分析，在以相同的征税率完税的情况下，出口退税率较高的货物肯定比出口退税率低的货物出口退税额大。

②不同的出口货物，除退税率不同外，有的可办理退税，有的则不能办理退税，如原油、援外出口货物就不能办理出口退税等；甚至同一种货物，在不同时期出口，某一期间出口可办理退税，但另一期间出口则不能办理退税，如新闻纸、糖等阶段性出口退税货物。

（2）不同贸易方式退（免）税政策不同

①来料加工和进料加工业务就是如此。

②在委托出口方式下，有出口经营权的生产企业自营或委托出口自产货物，若属消费征税范围内的货物则实行先征后退税收政策。

此外，有出口经营权的生产企业自营或委托出口货物，除另有规定的外，一律实行免抵退税收管理办法。虽然，免抵退和先征后退税两种税收管理办法对出口企业出口的货物的增值税负担或征退税差额没有什么影响，但由于先征后退管理办法下，实行先征税后退税程序，无疑增加了出口企业资金占压，因此，二者所引起的结果是不同的。

（3）不同的人对出口货物退（免）税的政策和操作规定的理解不同

①出口企业人员受环境等因素的制约，可能对出口货物退（免）税政策和操作的规定了解有限，也可能误解或曲解有关政策和规定，因此常踏足所谓的“税收陷阱”，使合法的纳税筹划演变为违法的逃避税行为。最常见的例子是，出口企业能享受出口免税或退税待遇，但由于不及时申报办理有关手续而丧失了这一待遇，而且还要补交税款、滞纳金甚至遭受罚款。

②出口企业自营或委托出口自产货物后，未按规定的期限申报退（免）税单证或没有取得合法齐全的退（免）税凭证，被税务机关补征了税款。上述两例子，足以说明了出口企业经常踏足“税收陷阱”的原因和后果。

（4）不同主管出口退税的税务机关出口退税的进度不同

受地区贸易多少、工作人员素质高低、办公和退税环境好坏等多种因素制约，不同地区的出口退税进度也不相同。这些无疑会影响出口企业出口退（免）税的进度，对出口企业来讲，退（免）税进度越快则越好。

（5）出口货物退（免）税计划（指标）额不同

当前，我国对出口货物退（免）税实行计划管理。各地主管出口退税的税务机关在国家下达的计划指标内办理退税。由于退税进度、贸易额等影响，计划完成进度、贸易额等影响，计划完成进度有所不同。合法齐全的退税单证因指标不足而不能办理退税，肯定会打击出口企业出口贸易的积极性。如何通过纳税筹划来摆脱这种困境，成为我们研究的课题。

【案例】

君洋财务服务中心2002年8月接受了几次关于出口货物退还消费税的政策问题。具体情况如下：

①A公司为具有进出口经营权的外贸公司，2000年12月份，从摩托车制造厂购进摩托车200辆，不含税单位为每辆8 000元，当月将该批摩托车销往国外，离岸价折合人民币每辆10 000元。已知摩托车消费税税率10%，请计算A公司应退还的消费税款。

②上述A公司当月还接受某外贸公司委托代理出口黄酒100吨，该批黄酒的工厂购入价为50万元（不含税）。已知黄酒消费税单位税额每吨240元，请计算该笔业务应退还的消费税款。

③某商贸公司（无进出口经营权）主要从事商品流通业务，2000年12月份委托某具有进出口经营权的外贸企业代理出口应税消费品一

批，请问该笔业务是否退还消费税？

④某具有进出口经营权的化妆品生产企业，2000年12月份出口化妆品一批。请问该企业是否享受消费税退税政策？

⑤某化妆品生产企业（无进出口经营权）委托某外贸公司代理出口化妆品一批，出口离岸价折合人民币200万元（不含税）。已知此化妆品消费税税率为30%，请计算该笔业务应退还的消费税税额，并说明该企业及外贸公司应如何进行账务处理？

⑥金银首饰消费税由生产环节改为零售环节征收后，出口金银首饰是否退还消费税？

【节税分析】根据税法相关条文分别计算说明如下：

①税法规定，有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口，以及外贸企业受其他外贸企业委托代理出口应税消费品，适用“出口免税并退税”政策。外贸企业直接出口和代理出口货物的应退消费税税款，凡属从价定率计征消费税的货物应依外贸企业从工厂购进货物时征收消费税的价格计算。凡属从量定额计征消费税的货物应依货物购进和报关出口的数量计算。

销售摩托车应退消费税税款 = 出口货物的工厂销售额 × 税率

= 200 × 8 000 × 10% = 160 000（元）

销售黄酒应退消费税税款 = 出口数量 × 单位税额

= 100 × 240 = 24 000（元）

②外贸企业只有受其他外贸企业委托，代理出口应税消费品才可办理退税，外贸企业受其他非生产性的商贸企业委托，代理出口应税消费品一律不予退税（注意该政策与出口货物退（免）增值税的政策规定是一致的）。因此，该笔业务不得退还消费税。

③税法规定，有出口经营权的生产性企业自营出口或生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消费品，适用“出口免税但不退税”政策，依据其实际出口数量免征消费税，不予办理退还消费税。该企业出口时免征增值税，不享受消费税退税政策。

④对无进出口经营权的生产企业委托出口的应税消费品，实行“先征后退”办法。

应征消费税 =200 ×30%
=60（万元）

应退消费税 =200 ×30%
=60（万元）

生产企业账务处理为：

计算应交的消费税时：

借：应收账款 600 000
　贷：应交税费——应交消费税 600 000

实际缴纳消费税时：

借：应交税费——应交消费税 600 000
　贷：银行存款 600 000

应税消费品出口收到外贸企业退回的税金：

借：银行存款 600 000
　贷：应收账款 600 000

外贸公司账务处理为：

将应税消费品出口后，收到税务部门退回生产企业交纳的消费税：

借：银行存款 600 000
　贷：应付账款 600 000

将此项税金退还生产企业时：

借：应付账款 600 000
　贷：银行存款 600 000

⑤根据财税字［1994］095 号文件规定，金银首饰消费税由生产销售环节征收改为零售环节征收。金银首饰的零售业务是指将金银首饰销售给中国人民银行批准的金银首饰生产、加工、批发、零售单位以外的单位和个人的业务。金银首饰消费税改变征税环节后，经营单位进口金银首饰的消费税，由进口环节征收改为在零售环节征收，出口金银首饰

由出口退税改为出口不退消费税。

【特别提示】

计算出口消费税应退消费税的税率或单位税额，依据税法规定的消费税税目税率执行。企业应将不同消费税税率的出口应税消费口分开核算和申报，凡划分不清适用税率的，一律从低适用税率计算应退消费税税额。

由于消费税只在生产环节征收，因此，对生产企业按其实际出口数量免征生产环节消费税。又因其出口时已免征消费税，即出口时，已不含有消费税，所以无须办理退还消费税。这项政策规定与生产性企业自营出口或委托代理出口自产货物退（免）增值税的规定是不一样的。其政策区别的原因是，消费税仅在生产企业的生产环节征收，生产环节免税了，出口的应税消费品就不含税了；而增值税却在货物销售的各个环节征收，生产企业出口货物时，已纳的增值税就需退还。

第12章 纳税风险的防范策略

12.1 企业纳税风险概述

近几年来，纳税方面的问题越来越受企业和各界人士关注。对企业来说，来自社会和投资者的压力越来越大，社会公众和舆论开始纷纷指责企业的偷税行为，投资者经常从关心自己投资的安全角度而不允许企业在纳税方面犯错误。税务机关的检查结果和企业预料的情况经常存在较大差别，随着税收征管环境越来越严格，税务机关内部责任落实逐步明晰，检查后的协调工作也越来越难做。以往仅仅依靠和政府、税务机关搞好关系来处理纳税问题的思路似乎已经不合时宜，面对繁杂、专业的税收政策，企业管理层处理纳税问题时经常感觉到力不从心，比较被动。企业做大做强以后，该交的税交足了没有？以后会不会因偷税被罚款？该用的优惠政策用足了没有？有没有多交税？企业管理层开始考虑评估纳税对企业利润和未来经营目标的影响。

安然事件之后，美国通过了《萨班斯——奥克斯利（sarbanes - oxley）法案》，对上市公司制定了许多严格的法律措施。随着越来越多国家的效仿，新法案的出台已经成为市场经济国家公司治理行为日趋严谨的标志性事件。国外公司为了顺应这种趋势，逐步加强了风险管理和内

部控制。作为公司商业风险的一类，有效管理企业纳税风险问题已经被广泛接受。而在我国，由于多年计划经济体制的影响，加之纳税意识的匮乏，企业对于纳税风险问题的认识刚刚处于萌芽状态。下面将结合我国目前的税收征管状况，向读者系统介绍企业纳税的风险及解决纳税风险问题的新工具——企业纳税风险控制。

1. 企业纳税风险的概念

纳税风险，通俗地讲就是指纳税人在计算和缴纳税款方面承担的各种风险，进一步讲则是纳税人因负担税款、违反税收法律规定等原因而可能遭致利益受损的可能性。

纳税风险只能是纳税人在计算和缴纳税款方面存在的风险，这一概念使得纳税风险与税收风险有了本质上的区别。相比之下，税收风险是一个更为宏观的概念，它一般是指一个国家或者地区在税收收入与税收征管等方面存在的风险，比如税收征管不善会产生税收收入大量流失的风险，税收制度不合理会产生制约经济发展的风险。因此，我们不应混淆两者的区别。

纳税风险更多地表现为企业利益受损的可能性，即这种风险虽然是客观存在的，但对纳税人而言只是有可能承担这种风险，而并不一定承担这种风险。

纳税风险主要有三种：税款负担风险、违法风险和信誉损失风险。

（1）税款负担风险

纳税人纳税所引发的直接后果就是可支配的收入大大减少。纳税人可能会因为过多过重的税收负担而陷入经营危机，甚至破产。尤其需要注意的是，税款负担具有“滚雪球”的风险效应，如果纳税人不及时地处理前期的税款负担，那么，前期税款负担将会带入本期，最终将使税收负担越来越沉重，进而形成欠税的包袱。从实际经济工作的情况来看，一些企业就是因为欠税而导致破产、倒闭。税款负担风险的产生是由税收本质特征所决定的，即税收是由国家无偿征收的。需要指出的

是，税款负担风险并不单单指纳税人缴纳的税款，纳税人为计算缴纳税款所发生的人员费用、交通费用、代理费用等纳税成本也应当归入税款负担风险之中。

（2）税收违法风险

生产经营过程中，有一部分纳税人以化解和减除税款负担风险为目的，违反税收法律法规的规定偷税逃税。其实，这种违法手段不仅不能化解税款负担风险，反而会产生新的违法风险。纳税人偷税除了必须补交所偷逃的税款之外，还会被税务机关课处所偷税款50%以上5倍以下的罚款，并按日加收0.5‰的滞纳金。如果情节较为严重，纳税人还将被课处刑罚。因此，这种纳税风险更严重，更容易导致公司倒闭、破产。1997年，深圳宝日高尔夫球娱乐观光有限公司就是因大量的偷税问题被深圳市地方税务机关查处，最终关门倒闭。而近年的刘晓庆税案也是一种典型的税收违法风险案例，晓庆文化发展公司因为税收违法而陷入濒临破产的境地。需要强调的是，在现代社会，税收法律越来越复杂，纳税人甚至是税务人员、财税专家对税收法律与政策的理解都难免会发生差错。纳税人一旦对税收法律与政策理解出现偏差，在计算与缴纳税款方面就很容易违反税收法律与政策的规定，在实质上构成税收违法。因此，在现代社会，税收违法的风险也在不断地增大。

（3）信誉与政策损失风险

从严格意义上讲，这种风险是由纳税人违法所引发的风险，也应当归入税收违法风险。但考虑到这种风险是无形的，对纳税人的影响不是直接的，我们将其独立为一种风险。纳税人违法并被有关机关处罚，在经济上必然产生直接的损失。同时，纳税人还会有信誉、商誉或者名誉损失，即其他有关经济主体会因为纳税人的偷税等违法行为而对该纳税人的信用产生怀疑，不愿与其合作；或者纳税人因违反税收法律法规的规定而丧失享受某些税收优惠的资格。如在我国，纳税人不履行某些增值税纳税义务或者违反某些增值税规定，将不得申请认定为增值税一般纳税人，不得使用增值税专用发票……在很多时候，这种无形的损失比

有形的处罚损失更为严重。

2. 企业常面临的纳税风险

企业从开业登记领取税务登记证起，就发生了纳税义务，同时也就意味着纳税风险的产生，企业经营者为了能使企业健康发展，持续经营，就必须使纳税风险尽可能降到最低程度。那么纳税风险是如何产生的，企业所面临的纳税风险有哪些类型？

（1）在组织结构和业务流程设计上所导致的纳税风险

①投资架构、股东成分。

②营业范围。

③销售、采购的业务流程（或经营方式）。

（2）未善用税收优惠所导致的纳税风险

（3）收入、成本、费用的处理方式上所导致的纳税风险

①收入的确认。

②成本费用的确认。

③特殊收入和成本项目的确认。

（4）关联交易的转让定价风险

①有形资产的销售和采购。

②无形资产的提供和取得。

③劳务的提供和接受。

④内部融资。

⑤通过税收政策比较灵活的国家进行业务往来。

⑥向总机构支付管理费。

⑦转化子公司资本，然后以债务形式投入子公司。

（5）发票管理方面的风险

①增值税发票使用保管方面的风险。

②增值税虚开、代开方面的风险。

③取得虚开、代开发票及假发票的风险。

④其他发票使用的风险。

（6）在增值税、营业税及其他税务处理上的纳税风险。包括：特殊经营行为、印花税的税务处理。

（7）企业所处税务环境导致的纳税风险。

3. 企业纳税风险的产生

税收法律和行政法规、行政规章综合性强，它与其他经济法规有着千丝万缕的关联关系，同一项经济行为往往涉及多项法规的制约。纳税人经常会因为对这些法规规章缺乏全面了解而产生相应的风险。

那么，纳税人的纳税风险究竟来源于哪些方面呢？纳税人纳税风险的根源主要来源于以下几方面：

（1）纳税人来源于税收立法层面的纳税风险

①由于中国是以公法为主体的国家，由此决定了整个税法体系首先建立在保障国家行政利益的基础上，通过所有税收法律法规的条文，我们可以看到对于国家行政权力的保护远远大于对纳税人利益的保护。

由于税收征纳关系的不平等与适用同一法律时事实上地位的不平等及在法律、法规、规章中赋予行政机关过多的自由裁量权，纳税人即使具有较为充分的理由，税务机关也可以利用“税法解释权归税务机关”轻易加以否定，从而使纳税人的纳税风险大大增加。

②由于中国是以成文法为主体的国家，而成文法的特点之一是对法律责任的判定基于执法者对法律法规表述的理解。

税收行政法规、行政规章内容及定义不确切，条文规定空间太大、合法与非法界限不明，极易形成税收陷阱。由此决定了纳税人即使经历相同的涉税行为，可能因此接受不同的税务解释，除了引起纳税人税收负担的不公平，由此也造成纳税人的纳税风险的增加。

③中国完整税法体系并未建立，也是造成纳税人的纳税风险增加的重要原因之一。

现在我国税收正式立法少，行政法规多，主体税种还没有立法，税

收基本法尚未出台。现行工商税收税种中，只有两个上升到正式法律，即《外商投资和外国企业所得税法》和《个人所得税法》，其他的还是暂行条例、暂行办法或规定。

④现有税务法规不完善，也是造成纳税人纳税风险的原因之一。

由于相当部分的税务法规在出台前未经详细调查研究，更未进行全面统筹，因此往往引起税法规定与纳税人实际情况相背离，使纳税人无所适从；有些税务法规与更高级次的法规发生冲突，基于某种方面的考虑，往往不能及时纠正；税务法规变化过快，朝令夕改，加之信息传输渠道不畅通，难以让纳税人及时准确掌握。

（2）纳税人来源于税收行政方面的纳税风险

①税收机关与纳税人信息的严重不对称，是增加纳税人承担巨大的纳税风险的重要原因之一。

相当一部分具有适用性、比照性的政策处于非公开的状况，其结果除了影响到法律的公正性之外，要求纳税人遵从并不可能知道的法律及政策规定，显然有悖“法律面前人人平等”的基本原则。

税务机关对于政策法规的宣传力度不够，一般仅限于有效范围的解释，而非采用广而告之的方式，使广大纳税人广为接受。

针对新出台的政策法规，就其立法意图及提请纳税人关注的重点缺乏必要的说明，因此很容易误导纳税人，使其跌入税收“陷阱”。

现在，政府已经开始采用政府公告的方式积极开展法律普及工作，新法规在出台前后，政府通过网站、电台、电视台、报章等各种媒体进行深入宣传。税务总局网站甚至对经过修改的条文逐条作出解释，其明智之举令所有纳税人耳目一新。

但是在实际生活中，是否所有的税收规定都具有这样的透明度，在修订或补充之前都让广大的纳税人积极参与，在成文以后及时让纳税人行使知情权呢？

②由于在现行法律、法规、规章中没有对税务行政机关使用税法解释权和自由裁量权作出相应的约束，这就有可能造成税务机关及税务官

员行使自由裁量权不当，从而构成对纳税人权益的侵害，使纳税人承担巨大的纳税风险。

在我们实际生活中，除了纳税人自身原因（如纳税人自身的法制观念、对于专业知识的正确认识、建立与税务机关及税务官员进行正确的沟通方式等）之外，基于传统的行政管理观念，一些税务官员往往以“税收政策的解释权归税务机关”为由，随意解释成为习惯，从而影响了税法的严肃性，同时造成纳税人税收风险的上升。

在针对纳税人具体经济行为适用政策界限行使解释权时，往往只作原则答复，对于解释意见本身是否符合政策规定条文立法本意、是否具有适用性、合理性等考虑不足，因此极易产生误导纳税人的严重后果。

在行使自由裁量权时往往基于主观的判断，个别情况甚至基于私人的人际关系。由于行使自由裁量权不当，难免造成税负不公及处罚失当的现象，从而造成纳税人税收风险的上升。

③税收机关和税务官员的执法观念也是增加纳税人承担巨大的纳税风险的重要原因之一。

原则上说，虽然税收征纳关系决定了征纳双方关系的不平等，但是并不意味着双方在适用具体法律法规时地位的不平等。在这一法律关系中，双方当事人地位平等，均依法享有权利主体的法律地位与身份、资格，平等地建立起法律关系，通过各自权利的行使和义务的承担，分别负担起各自主体的职责：征税人可依法查处纳税人的偷税、逃税、抗税等违反税法的行为；纳税人也有权依法提出申诉、上诉、控告、检举揭发等，对税务机关及其工作人员的渎职、侵权、贪污受贿、营私舞弊等不法、违法犯罪行为进行斗争，依法维护自己的合法权益。

但是现实生活中，纳税人“官不和民斗”的传统思维模式助长了某些税务官员和税务机关的权力意识，淡化了税务官员和税务机关的服务意识，一些税务官员往往因为纳税人在提出了不同意见时使用了激烈的言论，觉得失面子，便不能持平常心正确工作，便要好好惩罚敢于动摇他权威的人。在将税务官员个人感情与工作挂钩的时候，纳税人无不

将与税务机关打交道视为畏途。于是因此也导致纳税人“任我再有道理，真理总在政府一边”的错误思想。由于这些错误的指导思想延伸到具体的行政活动，使相当一部分税务官员将征纳双方关系的不平等与征纳双方在适用具体法律法规时平等地位画上等号，从而侵害了纳税人的权益，增加了纳税人的税收风险。

（3）来源于纳税人自身的原因

①纳税风险来源于纳税人自身的原因最为突出地表现在依法纳税观念的弱化。

在执行具体法律法规时，纳税人没有完全树立与征税机关的平等地位，因此往往以税务官员个人的意见作为确定税务责任的界限。即使意见相左，也往往采取息事宁人、得过且过的方式放弃正确的权利主张。

尽管国家已经通过立法方式赋予纳税人主张合法权益的外因，但纳税人由于自身的陈旧观念和浅薄的法律意识，不去积极主张自身合法权益，不充分发挥内因的决定性作用，在执行具体法律法规时，纳税人要树立与征税机关的平等地位，积极主张合法权益，也是不行的。

纳税人往往造成一种错觉：和税务官员处理好私人关系远甚于双方面对面就政策而政策进行开诚布公的讨论。

在经济生活中，纳税人要想得到税收优惠，必须要先请客送礼然后再行文请示，还要多说好话，似乎已成为一种定律。纳税人获得理应给予享受的优惠政策，仿佛一切来源于和税务官员良好的私人关系。其结果是造成税务官员私欲的膨胀与纳税人潜在风险的增加。

许多纳税人的教训告诉我们，税务官员口头的承诺代替不了税法，人情终究不是法律。从税法的法律层面讲：即使税务机关和税务官员给予纳税人某些不应给的优惠政策，由于其具体行政行为属于法律规定的无效行政行为，优惠政策仍有被收回的可能。反之，税务机关应当给予纳税人充分享受的优惠政策，而税务机关或税务官员采取推诿、不作为的方式阻止纳税人获得，纳税人一样可根据《中华人民共和国税收征收管理法》向上一级税务机关积极主张合法权益。

应当引以为戒的是，目前中国在大力加强法制建设的同时，我们中的大部分人纳税观念仍未充分转化。正是因为纳税人外部的税收法律环境使纳税人面临巨大的纳税风险，因此提高纳税人自我保护意识才尤为重要。

②纳税人自身的专业素质（主要反映在对于税法的全面认识与运用）严重滞后于经济的发展。

客观地讲，由于纳税人向国家履行纳税义务意味着自身利益的减少，因此绝对没有任何一个纳税人是心甘情愿地纳税的。但是盲目纳税最容易产生两个结果：一是缴了不应该缴的税；二是应该缴的没有缴。缴了不应该缴的税将直接导致企业经营成果的丧失，其本身违反企业发展的法则；应该缴的税没有缴，将导致纳税人严重的法律责任与法律后果。目前，纳税人对于税法体系及税法规定的复杂性缺乏主动、全面、完整了解的情况非常突出，从根本上讲源于纳税人对于税收法制观念的认识远远滞后于企业经济发展的速度，因此也就谈不上对纳税风险进行预先防范与控制了。

12.2 企业防范纳税风险的策略

1. 防范汇算清缴风险

一年一度的企业所得税汇算清缴会在年度结束后开始。企业所得税汇算清缴，是指由纳税人自行计算年度应纳税所得额和应缴所得税额，根据预缴税款情况，计算全年应缴应退税额，并填写纳税申报表，在税法规定的申报期内向税务机关进行年度纳税申报，经税务机关审核后，办理税款结清手续。近来，接到了许多纳税人这方面的税收业务咨询，从中发现不少纳税人对此项工作还缺乏了解，特别是对汇算清缴的要点不是十分清楚，如果这些问题不加以解决，必将给日后的税务检查带来许多纳税风险。对此，就搞好所得税汇算清缴的要点作些分析。

（1）企业应该及时向主管税务部门提出各项减免税或其他涉税审批申请

《企业所得税汇算清缴管理办法》规定，纳税人发生的有关税务事项需报税务机关审核或审批的，应在规定的时间内办理。所有需审核、审批的事项原则上均应在年度纳税申报之前办理完毕。按照规定，凡依据税收法律、法规，以及国务院有关规定给予减征或免征应缴税款的，如新办企业减免、第三产业企业减免、技术转让减免、招收下岗失业人员企业减免、高新技术产业开发区内企业及高新技术企业减免、民政福利企业减免、大中型企业主辅分离企业减免、遭受自然灾害困难企业减免、购买国产设备抵税、资源综合利用减免税，等等，都必须由纳税人提出减免税申请，税务机关按照规定审核批准后才能执行。但《企业所得税减免管理办法》规定，减免税受理的截止日期为年度终了后2个月内，逾期减免税不再办理。纳税人发生的固定资产、流动资产、无形

资产的盘亏、毁损及永久性或实质性损害、报废净损失、坏账损失，以及遭受自然灾害等造成的非常损失，按照《企业财产损失税前扣除管理办法》规定，应及时向主管税务机关报送财产损失税前扣除书面申请，申请日期一般不得超过年度终了后45日。纳税人确因特殊情况，不能及时申报的，经主管税务机关批准可延期申报，但最迟不得超过年度终了后的3个月。

（2）按照规定提取各项可以税前扣除的费用

《企业所得税税前扣除办法》规定，税前扣除应该遵循权责发生制原则，即费用应该在发生时而不是在实际支付时确认扣除。企业有些费用虽然年度内没有实际支付，但是按照权责发生制要求，应该属于年度内负担，税法又规定可以税前扣除，对这部分费用应该及时提取。如12月份工资、年度内应该分摊的租赁费用、利息费用以及其他费用等。税法规定，企业可以按照计税工资总额分别按14%和1.5%的比例提取职工福利费和职工教育经费。还可以按照年末应收账款余额0.5%的比例计提坏账损失准备。

（3）把握费用扣除标准，调减超标费用

企业年度内发生的有些费用，按照会计制度规定可以列支，但是按照税法规定却不能税前列支或税法规定了一定的税前扣除标准，对此，企业在汇算清缴时，必须调减超标费用，调增应纳税所得额。这些费用主要有会计工资与计税工资的差异、开办费摊销、广告费、业务宣传费、业务招待费、销售佣金、折旧费用、捐赠支出、非金融企业的利息支出、各种跌价准备和减值准备、各项行政罚款和滞纳金，等等。

（4）调减各项免税收入

企业年度内有些收入和收益，按照会计制度计入了利润总额，但是按照税法规定，属于免税收入，可以不计入应纳税所得额，因而，企业在汇算清缴时，就要注意调减应纳税所得额，避免出现多缴税收或重复纳税的现象。税法规定的免税收入主要有：国债利息收入、免税的财政性补贴收入、免税的退税、事业单位的捐赠收入、没有地区所得税税率

差的投资收益、免税的技术转让收益、纳入预算管理的基金收费或附加，等等。如果有技术开发费加计50%扣除，也可以调减应纳税所得额。

（5）注意时间性差异的调整和视同销售调整

由于税法规定与会计制度规定在涉税事项处理上存在一定的不同，企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间由于计算口径或计算时间不同而产生的差异可分为永久性差异和时间性差异。时间性差异是指，企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间的差额，其发生是由于有些收入和支出项目计入纳税所得的时间与计入税前会计利润的时间不一致所产生的，如折旧时间不同的差额、广告费结转以后年度差额、开办费摊销时间不同的年度差额，等等。时间性差额发生于某一时期，但在以后的一期或若干期内可以转回。因而，纳税人就要建立纳税调整备查簿登记，在汇算清缴时，就要对以前年度形成的涉税时间性差异事项进行调整。如某单位对10万元的固定资产折旧时，将税法规定10年的折旧按5年计提，每年多提折旧10 000元（不考虑残值）。税务检查时，发现多计提折旧，每年调增10 000元。企业只是提前5年折旧进入成本费用，按10年计提总额也是提取10万元，属于时间性差异。尽管税务部门前5年每年都会调增10 000元折旧费，但从第6年开始，企业不再就该项资产计提折旧，因此，第6年开始，企业每年可以调减应纳税所得额10 000元，直至第10年。所以，企业从第6年汇算清缴开始，就要转回调整，这样就不会重复纳税了。时间性差异主要存在开办费摊销时间差异、折旧时间差异、广告费和业务宣传费时间差异、非货币性交易和债务重组及视同销售在资产处置上的时间性差异等等。

《企业所得税暂行条例实施细则》规定，纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品、产品的，均应作为收入处理。《财政部、国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》（财税字［1996］079号）中规定，企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工

福利奖励等方面时，应视同对外销售处理。其产品的销售价格，应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格。企业在处理视同销售时，要将视同销售收入归入“销售（营业）收入”中，并可以作为以收入计提费用的基数。

（6）可以自行弥补亏损

税法规定，纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过5年。《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》（国税发［2004］第082号）规定，从2004年1月1日起，取消企业亏损弥补由税务机关审核的规定。取消该审核项目后，纳税人在纳税申报时（包括预缴申报和年度申报）可自行计算并弥补以前年度符合条件的亏损。取消弥补亏损审批后，纳税人的责任和风险进一步加重，更要认真搞好汇算清缴，依法正确计算应纳税所得额，切不可违反税法规定，随意扩大弥补金额和减小弥补年度的应纳税所得额。

2. 进行必要的税务审计

某国际战略投资A公司于2001年8月31日通过受让某上市B公司法人股，获得其20%的股权。2002年5月，B公司因涉嫌偷税被税务机关检查。经查明，B公司2000年偷逃各项税收450万元，2001年偷逃各项税收300万元。B公司因此被依法追缴税款750万元、滞纳金105万元，并被处以所偷税款一倍的罚款。B公司的偷税行为被新闻媒体曝光后，引起公司股票价格大幅度下跌。

在上述案例中，A公司虽然从2001年8月31日才成为B公司股东，但在此之前的税收责任，则由股权重组后的上市公司承继，新股东额外地承担了原股东的部分税收义务。本案例充分说明了企业在并购中有税收风险。

为了增强国际竞争力，近年来，一些战略投资者在全球范围实施收

购与兼并。通过合并与收购，可以实现强强联合，这对于改善资本结构，引进技术、产品、人才、理念，提升企业核心竞争力，维护投资者长远利益有着重要意义。企业并购最常见的形式有吸收合并和股权受让两种。

根据我国公司法规定，合并前企业的股东（投资者）除要求退股外，将继续成为合并后企业的股东；合并前企业的债权和债务，通过法律规定的程序，由合并后的企业承继。企业的股权重组，是其股东的投资或交易行为，属于企业股权结构的重组，不影响企业的存续性；企业的债权和债务关系，在股权重组后继续有效。

根据此规定，无论是采取哪种形式实施企业并购，如果被收购企业在并购前存在重大偷逃税行为，在并购后一经查出，将由并购后的企业承继。纵观国内企业的并购案例，一些战略投资公司在“跑马圈地”不断扩张的过程中，很少顾及收购业务中的纳税风险。

《税收征管法》第五十二条规定：“因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。”由此可见，对企业偷逃的税款，税务机关可以无限期追缴。如果查出并购前企业偷逃税的问题，并购方企业将会付出代价。而收购时，由于没有对这些潜在的税收问题进行审计，导致被收购企业的净资产虚增，并购方收购时付出的代价也很高。这不仅会导致并购方企业承担额外的税收负担，而且会影响这些国际性投资公司的声誉。

投资公司如何降低收购业务的税收风险？答案是肯定的。该公司可以通过税务审计来解决这一问题。投资公司在实施收购前，应先对被收购企业的纳税义务、财产损失、潜在亏损等进行综合审计，然后作出相关的账务处理，在此基础上，再请资产评估部门进行资产评估，然后再进行账务调整。

通过税务审计，不仅将各项应计未计费用、折旧全部补提，而且将各项应补缴的税款全部补提补缴。

并购方应当在签订收购协议之前，聘请专业人士对被收购企业进行税务审计，对审计出的偷逃税款进行账务调整，然后建议被收购企业缴清税款，或者对被收购企业进行分立改组，将一部分非经营性资产以及相应的负债（包括通过审计调整的应付税款）分离出去，最后再实施收购。这样，被收购前的税收义务将不由收购方承担。虽然《税收征管法》规定，纳税人分立时未缴清税款的，分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。但是，只有当另一分立企业的资产不足以偿还税款时，被收购分立企业才会承担连带责任。

实施税务审计至少有以下几方面的好处：

（1）通过补提各项税费，减少了被收购企业的净资产，从而降低了收购成本。

（2）将各种偷逃税全部补提，以避免后来的股东承担前任股东的纳税义务。

（3）防止被收购企业以前年度的偷逃税行为，影响投资公司和上市公司的形象。

3. 防范涉票风险应注意的问题

在对有关企业接受虚开增值税专用发票的专案协查工作中，税务稽查人员发现有些企业在接收增值税专用发票抵扣增值税方面存在许多问题，特别是购进货物由他人推销的情况下存在的问题更多，从而造成了补缴税款甚至被处以罚款的经济损失，人为地增加了经营成本。从税务稽查的角度来看，笔者认为企业在接受增值税专用发票进行抵扣增值税时，应该重点注意以下八个方面：

（1）注意推销人员的身份

对于上门推销商品的推销人员，首先要问清其是什么单位的人员，什么职务，并取得其相应身份证明材料，必要时要向有关单位查验其身

份，以确保其所称身份的真实性。

（2）注意发票的来源

开票单位应当与实际进行货物交易的销货单位相一致。推销人员提供的发票应当与推销人员所属单位相符。

（3）注意票面信息与实际情况要一致

票面的货物名称、规格型号、数量与实际入库情况是否一致，票面的货款金额与实际支付货款金额是否一致。

（4）注意货款支付方式、支付对象

超过现金结算标准的货款，应当通过银行进行结算，并按票面所列销货单位及其开户银行和账号汇款。

（5）注意发票的真实性

由推销人员上门推销的购进货物，或者是首次发生的货物购销业务，取得的增值税专用发票金额较大的，在支付货款前有必要先进行发票认证，或者暂扣税款部分待发票认证通过后再予支付。

（6）注意签订购销合同（协议）

大额交易的货物购销业务，建议签订书面格式供货合同（协议），必要时可向对方工商行政管理机关进行查证，以确保交易的真实性、安全性。

（7）注意对疑问发票的查证

对有疑问的发票，一定要进行查证，包括通过电话向对方税务机关查证，或者委托本地主管税务机关进行查证或发出协查。

（8）注意收集保存有利证据

企业应当注意收集保存表明自身无责任或者免责的一些书证、物证等证明材料，例如推销人员的身份证明材料、购销合同（协议）等等，并提交税务机关证明本企业善意取得的法定情节，争取最轻的税务处理，减少损失。

4. 防范纳税筹划风险

纳税筹划又称为节税筹划，其本质是指纳税人为维护自己的权益，

在法律法规许可的范围内，通过经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，达到尽可能减少纳税成本，谋求最大税收利益的一种经济行为。由于纳税筹划经常是在税法规定性的边缘操作，其风险无时不在。所谓纳税筹划的风险是指纳税筹划活动因各种原因失败而付出的代价。由于纳税筹划经常在税法规定性的边缘操作，而纳税筹划的根本目的在于使纳税人实现税后利益最大化，这必然蕴含着较大的风险。当前随着纳税筹划在跨国公司和国内大型企业的普遍应用，已经引起了越来越多的中小企业重视。然而由于中小企业在规模、资金、人员素质、融金渠道与跨国公司和大型企业的巨大差异，其纳税筹划的方法和风险也有所不同。因此，中小企业在进行纳税筹划时一定要树立风险意识，认真分析各种可能导致风险的因素，积极采取有效措施，预防和减少风险，避免落入偷税漏税的陷阱，从而实现纳税筹划的目的。

（1）纳税筹划的风险存在性分析

从我国纳税筹划的实践情况分析，纳税人在进行纳税筹划过程（包括税务代理机构为纳税人筹划）中都存在一定的风险。

①纳税筹划具有主观性。纳税人选择筹划方案的形式，以及如何实施筹划方案，完全取决于纳税人的主观判断，包括对税收政策的理解与判断、对纳税筹划条件的认识与判断等。通常，纳税筹划成功的概率与纳税人的业务素质成正比例关系。全面掌握税收、财务、会计、法律等方面的政策与技能，有相当的难度。因而，纳税筹划的主观风险较大。

②纳税筹划具有条件性。纳税筹划要具备一定的条件，筹划方案都是在一定条件下选择与确定的，并且也只能在一定条件下才可以实施的。纳税筹划的条件主要有两个方面的内容：其一是纳税人自身的条件，主要是纳税人的经济活动；其二是外部条件，主要是纳税人适用的财税政策。纳税筹划的过程实际上就是纳税人根据自身生产经营情况，对财税政策的灵活运用，有时是利用政策的优惠条款，有时是利用政策的弹性空间。而纳税人的经济活动与财税政策等条件都是不断发展变化的，纳税筹划的风险也就不可避免了。

③纳税筹划存在着征纳双方的认定差异。严格意义上的纳税筹划应当具有合法性，纳税人应当根据法律要求和政策规定开展纳税筹划。但是纳税筹划针对的是纳税人的生产经营行为，而每个企业的生产经营行为都有其特殊性，而且筹划方案的确定与具体实施，都由纳税人自己选择，税务机关并不介入其中。纳税筹划方案究竟是不是符合税法规定，是否会成功，能否给纳税人带来税收上的利益，很大程度上取决于税务机关对纳税人纳税筹划方法的认定。如果纳税人所选择的方法并不符合税法精神，诸如一些“打擦边球”的做法，税务机关可能会视其为避税，甚至当作是偷逃税，那么纳税人会为此而遭受重大损失。

④纳税筹划本身也是有成本的。任何一项经营决策都需要决策与实施成本，纳税筹划也不例外。纳税筹划在可能给纳税人减轻税收负担，带来税收利益的同时，也需要纳税人为之支付相关的费用。纳税人的筹划成本主要包括办税费用、税务代理费用、培训学习费用、税收滞纳金、罚款和额外税收负担等几个方面费用。进行筹划，也应该遵循成本收益原则，这是一种成本约束。

（2）导致中小企业纳税筹划风险的因素

现阶段导致中小企业纳税筹划风险主要有以下四个方面因素：

①纳税筹划基础不稳导致的风险。中小企业开展纳税筹划，需要良好的基础条件。纳税筹划基础是指企业的管理决策层和相关人员对纳税筹划的认识程度，企业的会计核算和财务管理水平，企业涉税诚信等方面的基础条件。如果中小企业管理决策层对纳税筹划不了解、不重视，甚至认为纳税筹划就是搞关系、找路子、钻空子、少纳税；或是企业会计核算不健全，账证不完整，会计信息严重失真，甚至企业还有偷逃税款的前科，或违反税法记录较多等等，造成纳税筹划基础极不稳固，在这样的基础上进行纳税筹划，其风险性极强。这是中小企业进行纳税筹划最主要的风险。

②税收政策变化导致的风险。税收政策变化是指国家税收法规时效的不确定性。随着市场经济的发展变化，国家产业政策和经济结构的调

整，税收政策总是要作出相应的变更，以适应国民经济的发展。因此，国家税收政策具有不定期或相对较短的时效性。纳税筹划是事前筹划，每一项纳税筹划从最初的项目选择到最终获得成功都需要一个过程，而在此期间，如果税收政策发生变化，就有可能使得依据原税收政策设计的纳税筹划方案，由合法方案变成不合法方案，或由合理方案变成不合理方案，从而导致纳税筹划的风险。

③税务行政执法不规范导致的风险。纳税筹划与恶意避税本质上的区别在于它是合法的，是符合立法者意图的，但现实中这种合法性还需要税务行政执法部门的确认。在确认过程中，客观上存在由于税务行政执法不规范从而导致纳税筹划失败的风险。因为无论哪一种税，税法都在纳税范围内，留有一定的弹性空间，只要税法未明确的行为，税务机关就有权根据自身判断认定是否为应纳税行为，加上税务行政执法人员的素质参差不齐和其他因素影响，税收政策执行偏差的可能性是客观存在的，其结果是：企业合法的纳税筹划行为，可能由于税务行政执法偏差导致纳税筹划方案成为一纸空文，或被认为是恶意避税或偷税行为而加以处罚；或将企业本属于明显违反税法的纳税筹划行为暂且放任不管，使企业对纳税筹划产生错觉，为以后产生更大的纳税筹划风险埋下隐患。

④纳税筹划目的不明确导致的风险。纳税筹划活动是企业财务管理活动的一个组成部分，税后利润最大化也只是纳税筹划的阶段性目标，而实现纳税人的企业价值最大化才是它的最终目标。因此，纳税筹划要服务于企业财务管理的目标，为实现企业战略管理目标服务。如果企业纳税筹划方法不符合生产经营的客观要求，税负抑减效应行之过度而扰乱了企业正常的经营理财秩序，那么将导致企业内在经营机制的紊乱，最终将招致企业更大的潜在损失风险的发生。纳税筹划成本包括显性成本和隐含成本，其中显性成本是指开展该项纳税筹划所发生的全部实际成本费用，已在纳税筹划方案中予以考虑。隐含成本就是机会成本，是指纳税人由于采用拟订的纳税筹划方案而放弃的利益。例如，企业由于

采用获得税收利益的方案而致使资金占用量增加，资金占用量的增加实质上是投资机会的丧失，这就是机会成本。在纳税筹划实务中，企业常常会忽视这样的机会成本，从而产生筹划成果与筹划成本得不偿失的风险。

纳税筹划是为企业价值最大化服务的，是一种方法与手段，而不是企业的最终目的，在这一点上认识不清，也很可能会作出错误决定，如有的企业为了减少所得税而铺张浪费，大量增加不必要的费用开支；为了推迟盈利年度以便调整“两免三减”免税期的到来而忽视生产经营、造成连续亏损等，这种本末倒置的做法，对企业有百害而无一利，必然导致企业整体利益的损失，从而使得整体纳税筹划失败。

（3）正视风险，积极防范

由于纳税筹划目的的特殊性，其风险是客观存在的，但也是可以防范和控制的。面对风险，筹划人应当主动出击，针对风险产生的原因，采取积极有效的措施，预防和减少风险的发生。只有这样，才能提高纳税筹划的收益，实现筹划的目的。

①确立风险意识，建立有效的风险预警机制。无论是从事纳税筹划的专业人员还是接受筹划的纳税人，都应当正视风险的客观存在，并在企业的生产经营过程和涉税事务中始终保持对筹划风险的警惕性，千万不要以为纳税筹划方案是经过专家、学者结合本企业的经营活动拟订的，就一定是合理、合法和可行的，就肯定不会发生筹划失败的风险。应当意识到，由于目的的特殊性和企业经营环境的多变性、复杂性，纳税筹划的风险是无时不在的，应该给予足够的重视。当然，从筹划的实效性看，仅仅意识到风险的存在还是远远不够的，各相关企业还应当充分利用现代先进的网络设备，建立一套科学、快捷的纳税筹划预警系统，对筹划过程中存在的潜在风险进行实时监控，一旦发现风险，立即向筹划者或经营者示警。

纳税筹划预警系统应当具备以下功能：

• 信息收集功能。通过大量收集与企业经营相关的税收政策及其变

动情况、市场竞争状况、税务行政执法情况和企业本身生产经营状况等方面的信息，进行比较分析，判断是否预警。

• 危机预知功能。通过对大量信息的分析，当出现可能引起发生纳税筹划风险的关键因素时，该系统应能预先发出警告，提醒筹划者或经营者早做准备或采取对策，避免潜在风险演变成客观现实，起到未雨绸缪，防患于未然的作用。

• 风险控制功能。当纳税筹划可能发生潜在风险时，该系统还应能及时寻找导致风险产生的根源，使筹划者或经营者能够有的放矢，对症下药，制订有效的措施，遏制风险的发生。

②依法筹划，力求使企业的纳税筹划方案与国家的税收政策导向保持趋同。

纳税筹划应当合法，这是纳税筹划赖以生存的前提条件，也是衡量纳税筹划成功与否的重要标准。因此，在实际操作时，首先要学法、懂法和守法，准确理解和全面把握税收法律的内涵，时时关注税收政策的变化趋势，务必使纳税筹划方案不违法，这是纳税筹划成功的基本保证。其次要处理好纳税筹划与避税的关系。从减少税负的角度看，纳税筹划与避税有相同之处，但二者有本质的差异。避税是指纳税人以合法手段，通过精心安排，利用税法漏洞或其他不足来减少其纳税义务的行为。避税行为尽管不违法，但往往与立法者的意图相违背，世界上多数国家对此采取不主张、不接受甚至是拒绝的态度，并且大都通过单独制定法规或用特别条款加以限制，我国也不例外。因此，纳税筹划不仅不能违法，而且还必须符合税收政策的导向性，使企业在享受有关税收优惠的同时，也顺应了国家宏观调控经济的意图，防止陷入偷、逃、骗税的境地，减少恶意避税的嫌疑与风险。

③注重综合性，防止纳税筹划方案因顾此失彼而造成企业总体利益的下降，从而导致纳税筹划的失败。

从根本上讲，纳税筹划归结于企业财务管理的范畴，它的目标是由企业财务管理的目标——企业价值最大化所决定的。纳税筹划必须围绕

这一总体目标进行综合策划，将其纳入企业的整体投资和经营战略，不能局限于个别税种，也不能仅仅着眼于节税。也就是说，纳税筹划首先应着眼于整体税负的降低，而不仅仅是个别税种税负的减少。这是由于各税种的税基相互关联，具有此消彼长的关系，某种个税税基的缩减可能会致使其他税种税基的扩大。因而，纳税筹划既要考虑某一税种的节税利益，也要考虑多税种之间的利益抵消因素。其次，税收利益虽然是企业的一项重要的经济利益，但不是企业的全部经济利益，项目投资税收的减少并不等于企业整体利益的增加。如果有多种方案可供选择，最优的方案应是整体利益最大的方案，而非税负最轻的方案。即便是某种纳税筹划方案能使企业的整体税负最轻，但并非企业的整体利益最大，该方案也应弃之不用。例如，某个体户依法要缴纳相应的流转税和所得税，如果向他提供一份纳税筹划方案，可以让他免缴全部税款，前提是要他把经营业绩控制在起征点以下。这项纳税筹划方案一定会遭到拒绝。因为该方案的实施，虽然能使纳税人的税收负担降为零，但其经营规模和收益水平也受到了最大的限制，显然是不可取的。因此，企业开展纳税筹划应综合考虑、全面权衡，不能为筹划而筹划。

④保持纳税筹划方案适度的灵活性。由于企业所处的经济环境千差万别，加之税收政策和纳税筹划的主客观条件时刻处于变化之中，这就要求在纳税筹划时，要根据企业具体的实际情况，制订纳税筹划方案，并保持相当的灵活性，以便随着国家税制、税法、相关政策的改变及预期经济活动的变化随时调整项目投资，对纳税筹划方案进行重新审查和评估，适时更新筹划内容，采取措施分散风险，趋利避害，保证纳税筹划目标的实现。

⑤贯彻成本效益原则，实现收益最大和成本最低的双赢目标。随着某一项筹划方案的实施，纳税人在取得部分税收利益的同时，必然会为该筹划方案的实施付出额外的费用，以及因选择该筹划方案而放弃其他方案所损失的相应机会收益。因此，纳税筹划还应遵循成本效益原则，既考虑纳税筹划的直接成本，同时还要将纳税筹划方案比较选择中所放

弃方案的可能收益作为机会成本加以考虑。只有当纳税筹划方案的成本和损失小于所得的收益时，该项纳税筹划方案才是合理和可以接受的。

⑥协调好与税务机关的关系。由于各地具体的税收征管方式有所不同，税收执法部门拥有较大的自由裁量权。因此，能否得到当地主管税务部门的认可，也是纳税筹划方案能否顺利实施的一个重要环节。实践证明，如果不能主动适应主管税务机关的管理特点，或者纳税筹划方案不能得到当地主管税务部门的认可，就难以达到预期的效果，会失去其应有的收益。因此，加强与当地税务机关的联系，处理好与税务机关的关系，充分了解当地税务征管的特点和具体要求，及时获取相关信息，也是规避和防范纳税筹划风险的必要手段之一。

⑦聘请纳税筹划专家，提高纳税筹划的科学性。纳税筹划是一项高层次的理财活动和系统工程，涉及到法律、税收、会计、财务、金融、企业管理等多方面的知识，具有很强的专业性和技能性，需要专门的筹划人员来操作。因此，对于那些综合性的、与企业全局关系较大的纳税筹划业务，最好还是聘请纳税筹划专业人士（如注册税务师）来进行，以提高纳税筹划的规范性和合理性，从而进一步降低纳税筹划的风险。

5. 建立完善的纳税风险控制体系

完善的纳税风险控制体系可划分为六部分：

（1）建立风险控制环境

建立风险控制环境包括建立纳税风险控制策略和目标，主要取决于企业管理层的纳税文化和要求。如果企业管理层更倾向偷税或者倾向于要多争取打税收政策的“擦边球”，可以肯定地说，该企业的整体纳税风险是很大的。

企业管理层在建立书面纳税风险控制策略和目标时，应明确以下几点，例如：

①企业应遵守国家税收政策规定，照章纳税。

②企业应积极争取和企业相关的税收优惠。

③企业和分支机构必须要设置税务部门以及各级负责人。

④企业还要明确一些具体目标，例如，企业任何一笔超过50 000元的交易，企业纳税风险管理部门从交易开始时必须参与。税务机关检查出来的罚款及相关成本不能超过总体税额1%。

（2）评估纳税风险

评估纳税风险就是企业具体经营行为涉及纳税风险进行识别和明确责任人，是企业纳税风险管理的核心内容。要考虑以下几步：

①理清企业有哪些具体经营行为？

②分析哪些经营行为涉及到纳税问题？

③这些经营行为分别涉及哪些纳税风险？

④所有纳税风险中，哪些是主要风险？

⑤和这些纳税风险相关有哪些工作岗位？

⑥这些岗位的相关责任人是谁？

实践中，风险识别和明确责任人工作是一个由判断和经验扮演重要角色的领域。

（3）制定纳税风险控制策略。纳税风险控制策略包括：

①避免纳税风险。

②保留纳税风险。

③降低纳税风险。

④利用纳税风险。

上述策略的制定与实施是在企业管理层批准或授权的前提下由企业纳税风险控制部门执行的。

（4）设计控制措施

设计控制措施是指为完成纳税风险控制策略和目标，针对已识别的风险和相关责任人进行授权、调整以及责任的分配等。需要考虑以下因素：

①谁将对控制措施的实施负责？

②他将做什么？

③他将怎么做?

④他将在什么时间做?

(5) 信息交流和沟通

信息交流和沟通是整个纳税风险工作运作平稳顺利的润滑油。因为即使设计了清晰的目标和措施,但是因为相关部门和人员不理解,导致责任人不能有效地执行和相关部门不能密切配合,实施效果将大打折扣。所以要做到:

①加强对风险管理涉及部门和人员的培训和沟通。

②纳税风险控制策略和目标应让风险管理涉及部门和人员所熟知。

③纳税风险管理的流程和结果应被书面记录。

(6) 监控实施效果

为了确认纳税风险控制措施在企业内部已经落到实处,并取得相应的效果,采取一定的措施去监控实施效果是非常必要的。监控实施效果就是再检查纳税风险管理的效果,并对纳税风险管理效果进行总结的流程。目的就是要查出:

①管理在哪里失效?

②目标在哪里没有达到?

③又产生哪些新风险?

④将采取什么措施解决上述问题?

必须要注意的是,纳税风险控制是一个过程,上述活动并没有一定的先后顺序,在企业日常经营活动中,上述活动是持续进行的,其目的是使企业保持对纳税风险连续的识别、分析、计量、控制及改进的能力,所以上述活动贯穿于企业内部日常经营行为中,以应对企业所处的快速变化环境。

12.3 企业被稽查时的态度

当税务机关和纳税人就稽查之事进行了联络以后，有好多纳税人就惊慌失措地说："税务稽查要来了!"其实，税务稽查在多数情况下年度性或季度性巡回检查，是一种常规检查，并没有明确针对性。由群众举报或者说发现问题而进行的有针对性的稽查只是极少数。所以，即使税务稽查说要来检查，也不必有什么特殊的准备或举动。"税务稽查来了以后，让他看什么，不让他看什么?"可能有好多人对此大惑不解。作为一种常规检查，在法律上没什么明确的规定。所以，如果税务稽查人员来了以后，应按照《税收征管法》的要求配合税务检查工作，比方说，提供所需的会计账簿、资料，回答稽查人员所提问题，带领稽查人员到生产经营现场，态度应该是不卑不亢、从容不迫、实事求是，给人一种严肃认真、主动热情的印象。但对于有些稽查人员随意进入办公室或私人住宅，翻箱倒柜的肆意搜查的行为，要坚决地予以拒绝。

有些人持有一种"税务机关的人的要求没法拒绝啊!"的心理，见到税务机关的人在那里搜查，就茫然不知所措。在那种情况下，你应该鼓起勇气，去拒绝税务稽查员的胡乱搜查行为。但税务稽查人员多数都是身经百战，即使你拒绝搜查，他也会以各种理由说服你，结果他还是要进行搜查。而且，如果你几次三番拒绝的话，你自己就觉得，我这不是分明在说自己有什么隐瞒的秘密吗?你还不如对稽查人员说："你需要什么，不必劳您大驾，我给你拿。"到现在为止，纳税人员对于那种税务检查完全拒绝的情况尚未出现，这在一定程度上也助长了某些税务稽查人员胡乱的检查行为。

1. 接待稽查人员的态度要温和

虽说有时税务检查没有法律依据，但还是尽量避免断然拒绝税务稽

查人员的要求为好。

在有关税务稽查的出版物中都写到，没有法律依据的稽查应该全部拒绝。但对税务机关采取不合作的态度，这未必称为上策。

税务机关工作人员也是一般的人。他们之中的许多人对自己进行税务检查也知道会给纳税人增加许多麻烦，自己也是一边干着工作一边解释说："这是作为公务员应尽的义务而已。"

而且，税务稽查人员也掌握若干合法的、让纳税人很难对付的方法。例如，如果纳税人不配合税务人员的正面调查，他就要去作反面调查。所谓反面调查，是指为了确认被稽查企业交易状况是否如实申报，稽查人员给被稽查企业的交易对象打电话，或者亲自去访问，多数情况是秘密进行调查。这种调查如果规模较大，对被稽查企业的信誉会有相当的损害，为此引起企业的反感或上诉。我们常常提到的反面调查，即是对交易对象的调查。这种调查方法是法律上所承认的，但若规模搞得很大，就会降低被稽查企业的信用，搞得不好，甚至导致企业破产。

由税务稽查人员提出："对于与某某企业的交易，有些情况想向贵处询问一下，不知可否?"的要求，税务稽查人员对交易对象进行了反面调查，于是那个交易对象就知道了某某公司正在受到税务检查，为此也就怀疑某某公司可能有逃税行为，某某公司的声誉就受到了某种程度的损害。

这种反面调查也有法律依据。所以，如果要想使税务人员停止反面调查，纳税人员就应该在可能的范围内，尽量协助税务人员的正面调查。

2. 做好稽查前的预告工作

由税务机关事前预告稽查日期的税务检查，最好是如约接受，如果在时间安排上有问题，要向税务机关的有关负责人说明其原因，变更其检查日期。

税务机关的检查预告大体上是在一周以前。

“要在某某日对你们公司进行税务稽查，不知在时间上您有没有问题?”税务检查人员来电话进行联络。

若是企业有税务代理，许多是通过税务代理进行联络，这不仅仅是联络，也带有询问预报之意。

如果确因临时有事未必都要按预定的时间接待检查，变更一两次时间也不足为怪，但若频繁变更时间会让税务机关产生是否有意回避检查的嫌疑。

税务检查的时间大约是两天到1周。但是，在税务检查期间，没有必要为配合检查而停止工作。

停止业务工作，就减少缴税能力，这是本末倒置。只是，业务不必像平时那样紧张进行。在稽查开始时，最好请检查人员说明大体的预定检查时间。

对于税务检查人员来说，在事前预定检查中，最重要的是开始检查的概况询问，其中，在检查之初，若能和公司的代表者愉快地沟通，才是高人一筹的检查人员。概况询问，是指在税务机关稽查时，开始询问有关概况，即企业主要从事什么工作，有哪些交易对象，现在的景气状况如何，就业人数等。老资格的稽查，并不是拘于形式的询问，而是在唠家常的过程中，对这些概况就自然地询问了。

“在闲唠之中可能发现逃税的征兆。”同时在谈话过程中，创造与检查对象之间的相互依赖、相互尊敬关系，使检查容易进行，这就是说检查之前的沟通具有双重意义。这对于接受检查的一方也具有双重意义，一方面在检查之初与检查者建立相互依赖的关系，使其检查不至于白费时间；另一方面不让对方产生怀疑，给今后的检查提供方便。

3. 稽查人员突然到来的迎接方式

如果税务稽查人员突然来检查的话，应该让他们说明检查的理由。在用现金交易的情况下，对于突然来的检查一般来说不能阻止，因为税务人员就是利用突然检查的方式来查明现金交易的实况。但按现行的税

法来说，也不是无条件服从的。在常规检查的情况下，若没有公司代表的同意，检查就不可能进行，如果公司想不出可以接受检查的理由，也可以拒绝检查。

税务人员突然来检查，多半是已经掌握了逃税证据。之所以这么说，是因为无预告就来公司检查，会给公司一个非常无礼的印象，如果什么也检查不出来，作为税务机关来说，其形象就受到损害。

税务机关的无预告检查，在进入检查之前就已经决定了要检查的重点。如果检查了一天，什么不正常的情况都没有发现，其后多数情况下检查不会再持续。

突然检查的途径。首先是内侦检查，即在实际检查之前，对于那个企业采用什么样的交易方法、销售收入为多少等就像刑事侦察一样或者扮做顾客进入里面调查。在这个阶段，主要目的是判断实际检查有无必要。其次是正面调查，第一天，税务人员突然来某商店检查："请让我们进去检查"。对于实际商业交易的现金管理状况、销售管理状况、每天日记账状况等都认真地询问，其原则是不影响业务活动，所以都在开业之前或停业之后来检查。

4. 并不是因为有问题才被稽查

税务稽查人员对公司的稽查只是工作职责，虽然你受到税务检查，并不说明你就有偷逃税行为。在尽可能的范围内（不影响业务的范围内）给予协作，把想说的事情清楚地说出来，不能接受的事情应该和检查人员商谈，一直到其同意为止。例如，在税务稽查中，对于"逃税"、"漏税"的认识，企业的想法和税法不一致。例如，接待费等没有明确的标准，让客人打高尔夫球，作为企业来说是经营的一环，而从税务机关来看那只不过是个人的郊游而已，在这种情况下，稽查的想法和企业的做法是不一样的。多数情况下如果税务检查人员不要求的话，纳税人就不必说明。

税务检查人员也是普通人，通常也能保证心平气和的检查。被检查

者要非常明确地表示自己的态度是非常必要的。

5. 不要怕税务检查人员发怒

对于税务检查人员来说，税务调查是表现自己工作成绩的时候。查处纳税的不正当行为是自己的工作。某些年轻的税务稽查人员在发现纳税人有不正当行为时，尽管是在检查对象的公司里，也情不自禁地大声喊道："找到了！"让公司的人感到十分反感。

对于税务调查人员来说，公司的不正常之处，不是他们愤怒地对象，而是高兴的对象。所以，税务调查人员让你看到的怒吼，那只不过是在演戏，只不过是为了尽快地结束自己工作的手段而已。所以在调查官怒吼的时候，你没有必要害怕，而要坦然地想想自己有没有违反税法的不正当行为。如果自己没有什么罪恶感的话，你倒不如说："你就用这样态度对待纳税者吗？"明确地表示自己的不满，这也许是更好的应对方式。

6. 依靠税务代理人员

会计知识有限又没有税务代理的企业可能也不少。但是，就税务检查来说，有税务代理在场的情况下，会更为安全一些。税务代理的能力或气概，对于税务检查都有一定的影响力。税务检查人员由国家赋予权利，而税务代理没有这种权利，甚至会计团体也没有加入，在接受检查时，主要靠他们的知识和能力来应付检查。

7. 对待素质低的稽查人员的方法

在税务机关工作人员之中，也有一些非常无礼的人，有时无端的怒吼。为了惩戒这样的税务稽查人员，可以向税务机关的领导提出抗议。提抗议不必特别申诉，只要给税务机关打个电话就可以了。

在税务机关有个原则就是一定要对纳税人亲切温和，多数税务人员都遵守这个原则，只是一部分人采取这种蛮横无理的态度而已。这样稽查人员对于自己的上司也许在吹嘘"自己是很亲切的服务员"。所以，你只要给税务机关领导人打电话说："贵处的税务检查人员在这里怒吼

呢，你们希望检查人员以这样的态度检查吗?”当然，在打电话时，一定要把自己公司的名字和检查人员的名字告诉他。

在公务之中，也有那么一部分人总愿意挑起纠纷，如果由于自己的工作，让公众向税务机关提出抗议的话，他的声誉肯定会受到相当大的损伤。对公务员的评价方法和一般职员不同，不是采用加点法而是采用减点法。就是说，不能像一般企业那样以营业成绩的好坏进行人事评价。税务机关也是政府机关，不仅看其功绩大小，还要看其工作态度，沟通能力。对于公务员来说，由市民提出不满，这就是一个重大的减点。所以，市民的不满，对于公务员会施加巨大的压力。

而且像税务局这样的国家机关，对于纳税人的呼声有一种超出纳税人预想的效果，从纳税人那里打来电话提出抗议，税务机关肯定会采取相应的处理措施。

8. 强行税务稽查的应对方法

税务稽查局有专门强制稽查的部门，如果他们来了，都带有裁判命令书，这种稽查无须纳税人的同意。但是稽查局强制检查部门并非随意进入任何一个单位，一般都是逃税额相当高，并且有严重逃税行为才对其强行检查。普通纳税人基本上都没有受到强行稽查的情况。如果稽查局的人强行检查，可能已经发现了有关逃税的线索。

在这种情况下，你应知道税务代理已经没有什么作用了。因为在稽查局的人进入的情况下，将来以刑事案件的可能性很大，税务代理对刑事案件是外行的，而且这种情况对税务代理也是危险的。所以在稽查局的人进入以后，多数税务代理为了无罪，自身都要躲起来。这时你与税务代理商谈什么也是没有用的。所以，你最好去找辩护律师。

9. 善于运用权利保护自身利益

例如，在对某医疗单位进行税务检查时，正在审查账簿的检查人员看到该单位法人代表的夫人提着手提包匆忙外出，就叫夫人打开提包来看，于是从手提包中看到了银行存折和印章，又从这些存折和印章发展

到银行调查，最后发现逃税证据，这是从私人物品开始发觉逃税的一个典型案例。

在对私人物件调查时，那位医生愤怒地大声喊道："我要向法律提出控告！"

对个人物品能不能进行检查呢？在一般情况下是不能检查的。但在这种情况下，税务检查人员是在得到她的允许打开提包的。开始拒绝了，后来有些害怕，还是允许了。不管怎么说，允许的事实是存在的。税务检查人员说："请把这个提包打开让我看看！"清楚地表达了他的意思。假设说，即使得到了对方的同意，也应该由夫人自己打开提包。如果夫人认为这是私人物品和调查没有关系，也可以明确地拒绝。

法律上并没有赋予税务检查人员搜查的权利，如果认为打开提包是困难的，那就可以不打开提包，因为税法给稽查的权利是有限的。从某个判例来看，纳税者根据税法所规定的原则，对于税务检查的质问虽然有回答的义务，但是，行使税务检查权假如使纳税者的交易活动停止，或影响了交易对象或银行对其信任，使其私生活的平静受到严重损害，即可认为税务检查超越了检查的权限。

税务机关不能无视纳税者的要求随意强行检查。所以，纳税者对税务机关应该明确表达自己的想法，即自己心中有想要说的话，就不要把它藏在心里而应明确地表白出来。

纳税者应该通过复议申请、向法院起诉等方式，来保护个人的权利。如果认为对税务机关提出什么意见，就是损害了税务机关的声誉，是落后于时代的想法，而且持有这种想法的纳税者多了更成问题，这可以看成是一种公害。对于税务检查人员态度恶劣、粗鲁，欺人太甚都应该提出抗议，根据国家公务员法向有关部门提出抗议是完全可以的。纳税者自己的权利应由纳税者自己来保护。

由于怀疑逃税，被强行检查，虽说只是怀疑，也会损坏纳税人的声誉。而后，就会给交易对象、银行留下不好的印象，降低了社会信用。

强制检查、强制搜索，从常识来看也许那样做是很有必要的，因为

常规检查的权限是有限的，所以税务局都要找点什么理由搞强制性检查。当然，其中也许会有其他的社会目的或政治目的。对于强制搜查在税务当局方面看法也不一致，有的人认为："纳税是由人来做的事情，自然也有出错的时候。纳税者是人，而且税法在不断地完善，所以纳税者有时学习不到位，不了解新税法，即使有错也不是故意的。"

12.4 消费税的稽查实务

1. 消费税的税务稽查程序

（1）税务稽查目标

①确认应税消费品的计税依据是否正确。

②确认适用的税率是否正确。

③确认应纳税额的计算是否准确。

④确认税款的申报缴纳是否及时、正确。

（2）税务稽查步骤与要点

①销售数量或销售额税务稽查程序。

• 索取或编制产品目录，并核对其完整性。

• 对照税法的规定，确认应征消费税的产品清单，确认从量或从价计征产品分类的正确性。

• 检查减免税应税消费品是否属于下列税法规定的范围：自产的应税消费品用于连续生产应税消费品的不纳税；出口的应税消费品免税；对工业企业以外的企业将外购白酒、化妆品、护肤护发品分装出售，不征消费税；企业用旧汽车轮胎加工翻新对外销售和企业用外购已征消费税的散装酒出售，暂不征税；对消费者个人委托加工的金银首饰、珠宝、玉石可暂按加工费征税。

• 索取或编制应征消费税的产品销售数量或销售额分析表，并与有关的明细账相核对。

• 采用分析性复核程序，将各个时期的销售数量、投入产出数量、产成品数量与以前年度、预期数量作比较，并分析波动情况，对于异常变动，进一步查明原因。

● 执行或导入收入、存货项目一般税务稽查程序，以确认生产并销售应税消费品销售数量或销售额是否如数计入销售账户并申报。

● 执行或导入存货项目和有关的成本费用项目一般税务稽查程序，检查生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产部门、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面是否存在自产自用应税消费品的情况，确认自产自用应税消费品销售数量或销售额是否申报。

● 执行或导入存货、生产成本、其他业务支出项目的一般税务稽查程序，确认受托加工应税消费品销售数量或销售额是否申报。

● 检查纳税人消费品销售额中是否含有增值额，是否换算成应税销售额申报。

● 执行往来类以及成本、费用、支出类项目有关的税务稽查程序，确认价外费用是否计入应税销售额申报。

● 执行有关成本、费用、支出、往来类账户有关的税务稽查步骤，确认包装物收入是否计入销售额申报；必要时采取查询等方法了解包装物在销售时是否周转使用并收取押金，检查酒类产品押金是否在收取时、其他应税消费品的押金是否在没收时或一年以上未被收回时计入销售额。

● 执行或导入存货、负债类项目有关税务稽查程序，确认以物易物、抵偿债务的消费品销售数量或销售额是否申报。

● 检查销售或自产自用属于委托加工收回的应税消费品作免税申报时，是否有完税证明。

● 检查各类应税消费品纳税环节适用的正确性。

②计税单价的税务稽查程序。

● 按产品种类编制全年价格情况一览表，对同一消费品的价格波动情况进行分析，并与同行业的一般价格水平相比较，若价格明显偏低并无正当理由，按税法规定的权限核定计税价格。

● 检查属于生产并销售应税消费品的计税价格是否与实际销售价格

一致。

● 检查属于自产自用的应税消费品的计税价格是否按照税法规定的方法依序计价：按当月销售的同类消费品的加权平均价格；按同类消费品上月或最近月份的加权平均价格。

组成计税价格 =（成本 + 利润）×（1 - 消费税税率）

● 检查受托加工的消费品是否按照税法规定的方法依序计价：按照受托方当月同类消费品的加权平均价格。按照受托方上月或最近月份同类消费品的加权平均价格。

计算加权平均价时，下列情况不得列入：销售价格明显偏低且无正当理由的；无销售价格的；计算组成计税价格的利润率应按国家税务总局规定的利润率执行；计算计税价格的成本应为产品生产成本；检查以物易物、抵偿债务的消费品是否按照同类消费品的最高售价计税。

③适用税率及单位税额的税务稽查程序。

● 将纳税人申报的各不同应税消费品适用的税率或单位税额与规定的税率或单位税额相对照，检查税率的适用是否正确。

● 检查是否将不同税率或单位税额的应税消费品组成成套消费品进行销售，以确认是否按规定从高适用税率或单位税额计税。

● 若纳税人会计核算记录数量的单位与税法规定数量单位不一致时，审核换算标准及结果是否正确。

④税额抵扣税务稽查程序。

● 索取或编制申报税额抵扣的应税消费品分析表。

● 检查申报税额抵扣的应税消费品是否属于下列税法规定的范围：用外购和委托加工的已税烟丝生产的卷烟；用外购和委托加工的已税化妆品生产的化妆品；用外购和委托加工的已税珠宝玉石生产的珠宝玉石；用外购和委托加工的已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火；用外购和委托加工的已税轮胎生产的汽车轮胎；用外购和委托加工的已税摩托车生产的摩托车。

● 使用下列方法检查申报税额抵扣的应税消费品是否确实用于连续

生产应税消费品：分析税额抵扣的应税消费品，与连续生产的应税消费品，在生产工艺上是否存在对应关系；追踪预算、入库、领用、产出过程。

- 执行或导入存货和生产成本项目有关的税务稽查程序，确认纳税环节、买价、领用数量方面申报的准确性。
- 分类检查适用扣税率或扣税额的准确性。
- 复核当月准予抵扣税额计算，检查当月抵扣的税款是否正确。

2. 税目、税率的稽查重点

当企业生产的产品品种较多时，税目税率确定较为复杂，很容易发生混淆现象。稽查时应注意以下几点：

（1）有无混淆等级、耗料或价格界限，将高税率的产品申报为低税率产品的情况，尤其要注意的是：

①产品性能相似而税率不同的应税消费品，如化妆品、汽油和柴油等，税率确定是否正确。

②产品名称相似但原材料配方不同而税率不同的应税消费品，如酒和酒精，其税率确定是否正确。

③同一品目因质量、价格不同而税率不同的应税消费品，如烟，其税率确定是否正确。

④同一产品因容量不同而税率不同的应税消费品，如小汽车，其税率确定是否正确。

（2）有无兼营不同税率应税消费品，且没有分别核算销售收入、销售数量时，按较低税率申报纳税的情况。

（3）有无将适用税率不同的应税消费品组合成套产品销售时，从低适用税率的情况。

3. 计税依据的检查方法

对消费税计税依据进行检查，实质是对从事应税消费品生产销售的纳税人的相同。所以检查的方法与增值税销售额认定的方法是一致的。

纳税人非连续生产自产自用应税消费品，应视同销售申报纳税。申报时，按同类同期市场价格确定计税价格。若没有同期同类市场价格，则可按（成本＋利润）÷（1－消费税税率）计算组成计税价格。有些企业故意隐匿非连续生产领用业务，或计税依据偏低，以达到不缴或少缴税款的目的。

检查的方法是：

（1）对照“产成品”贷方、“生产成本”贷方、“在建工程”借方、“应付职工薪酬——职工福利”借方及平时了解、注意企业成本变化情况，分析企业有无非连续生产领用应税消费品行为。

（2）了解企业有无同类销售业务。若有同类销售业务，应检查企业是否按同类产品销售价格记账。检查时，可将正常销售单价与产品销售收入明细账的加权平均单价对照，看两者是否大体一致。如果平均单价偏低，则有可能企业从低定价入账。

（3）若企业本期没有销售业务，可按上月有关资料测定。

（4）若企业按组成计税价格计税，则要进一步检查企业成本、利润构成情况。

①要核实单位生产成本。主要检查“生产成本”明细账、“产品成本计算表”。

②核实利润率。根据国税发［1993］156号国家税务局《消费税若干具体问题的规定》的应税消费品全国平均成本利润率计算。有不少企业直接以成本作为组成计税价格，或想当然按较高、较低的利润率计算。

4. 消费品出口退免税的检查

检查企业的应退消费税时，应结合增值税出口货物退免税的检查要点，针对生产企业和外贸企业的会计核算特点和不同的退免税办法进行检查。

对于生产企业出口应税消费品检查。对生产企业直接出口应税消费

品或通过外贸企业出口应税消费品，按照规定直接予以免税的，可不计算应缴消费税。应检查“主营业务收入”、“营业税金及附加”、“应交税费——应交消费税”、“产成品”等明细账。检查出口报关单等免税凭证是否齐全、合法、有效。对从价定率办法的出口应税消费品，是否按人民币离岸价免征了消费税；对从量定额办法的出口应税消费品，是否按实际出口的数量予以免征消费税。

对于外贸企业出口应税消费品检查。对外贸企业自营出口的应税消费品除检查出口发票、出口收汇核销单、出口货物报关单、购货发票等退税凭证外。还应检查“出口货物消费税专用缴款书”。通过检查“库存出口商品”、“出口销售收入”、“应交税费——应交消费税”等明细账。检查从价定率办法的出口应税消费品。是否按购进金额办理了退税，其适用退税率和单位退税率是否正确。

另外，在检查中还应注意：纳税人出口按规定不予退税或免税的应税消费品应视同国内销售处理，按规定计算缴纳消费税。

5. 自产自用应税消费品的检查

企业自产自用应税消费品除用于连续生产外，均应在移送环节缴纳消费税。但由于自产自用，没有直接对外销售，企业也没有取得销售收入，而且自产自用隐蔽性大，因此，应注意检查。检查方法：

（1）根据“产成品”明细账或“生产成本”明细账贷方及对应账户，核实领用用途和部门，判断是否属于连续生产，核实非连续生产应税产品领用数量及使用时间。

（2）对照审查“应交税费——应交消费税”明细账，“应付职工薪酬——职工福利”明细账，分析使用消费品是否及时缴纳消费税税款。

（3）如没有计纳消费税税款，则须按规定的计税依据计算补缴消费税税款。

附 录：

中华人民共和国消费税暂行条例

国务院令［1993］第135号

第一条 在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品（以下简称应税消费品）的单位和个人，为消费税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳消费税。

第二条 消费税的税目、税率（税额），依照本条例所附的《消费税税目税率（税额）表》执行。

消费税税目、税率（税额）的调整，由国务院决定。

第三条 纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

第四条 纳税人生产的应税消费品，于销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。委托加工的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣。

进口的应税消费品，于报关进口时纳税。

第五条 消费税实行从价定率或者从量定额的办法计算应纳税额。应纳税额计算公式：

实行从价定率办法计算的应纳税额 = 销售额 × 税率实行从量定额办法计算的应纳税额

= 销售数量 × 单位税额

纳税人销售的应税消费品，以外汇计算销售额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算应纳税额。

第六条 本条例第五条规定的销售额，为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。

第七条 纳税人自产自用的应税消费品，依照本条例第四条第一款规定应当纳税的，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式：

组成计税价格 =（成本 + 利润）÷（1 - 消费税税率）

第八条 委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式：

组成计税价格 =（材料成本 + 加工费）÷（1 - 消费税税率）

第九条 进口的应税消费品，实行从价定率办法计算应纳税额的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式：

组成计税价格 =（关税完税价格 + 关税）÷（1 - 消费税税率）

第十条 纳税人应税消费品的计税价格明显偏低又无正当理由的，由主管税务机关核定其计税价格。

第十一条 对纳税人出口应税消费品，免征消费税；国务院另有规定的除外。出口应税消费品的免税办法，由国家税务总局规定。

第十二条 消费税由税务机关征收，进口的应税消费品的消费税由海关代征。

个人携带或者邮寄进境的应税消费品的消费税，连同关税一并计征。具体办法由国务院关税税则委员会会同有关部门制定。

第十三条 纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，除国家另有规定的外，应当向纳税人核算地主管税务机关申报纳

税。

委托加工的应税消费品，由受托方向所在地主管税务机关解缴消费税税款。

进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

第十四条 消费税的纳税期限分别为一日、三日、五日、十日、十五日或者一个月。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以一个月为一期纳税的，自期满之日起十日内申报纳税；以一日、三日、五日、十日或者十五日为一期纳税的，自期满之日起五日内预缴税款，于次月一日起十日内申报纳税并结清上月应纳税款。

第十五条 纳税人进口应税消费品，应当自海关填发税款缴纳证的次日起七日内缴纳税款。

第十六条 消费税的征收管理，依照《中华人民共和国税收征收管理法》及本条例有关规定执行。

第十七条 对外商投资企业和外国企业征收消费税，按照全国人民代表大会常务委员会的有关决定执行。

第十八条 本条例由财政部负责解释，实施细则由财政部制定。

第十九条 本条例自一九九四年一月一日起施行。本条例施行前国务院关于征收消费税的有关规定同时废止。

中华人民共和国消费税暂行条例实施细则

财法字［1993］第39号

第一条 根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（以下简称条例）第十八条的规定，制定本细则。

第二条 条例第一条所说的“单位”，是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

条例第一条所说的“个人”，是指个体经营者及其他个人。

条例第一条所说的“在中华人民共和国境内”，是指生产、委托加工和进口属于应当征收消费税的消费品（以下简称应税消费品）的起运地或所在地在境内。

第三条 条例所附《消费税税目税率（税额）表》中所列应税消费品的具体征税范围，依照本细则所附《消费税征收范围注释》执行（见本书第4章表4－1）。

第四条 条例第三条所说的“纳税人兼营不同税率的应税消费品”，是指纳税人生产销售两种税率以上的应税消费品。

第五条 条例第四条所说的“纳税人生产的、于销售时纳税”的应税消费品，是指有偿转让应税消费品的所有权，即以从受让方取得货币、货物、劳务或其他经济利益为条件转让的应税消费品。

第六条 条例第四条所说的“纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的”，是指作为生产最终应税消费品的直接材料、并构成最终产品实体的应税消费品。

“用于其他方面的”，是指纳税人用于生产非应税消费品和在建工程，管理部门，非生产机构，提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、

广告、样品、职工福利、奖励等方面的应税消费品。

第七条 条例第四条所说的“委托加工的应税消费品”，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，不论纳税人在财务上是否作销售处理，都不得作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。

委托加工的应税消费品直接出售的，不再征收消费税。

第八条 消费税纳税义务发生时间，根据条例第四条的规定，分列如下：

一、纳税人销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间为：

（一）纳税人采取赊销和分期收款结算方式的，其纳税义务的发生时间，为销售合同规定的收款日期的当天。

（二）纳税人采取预收货款结算方式的，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品的当天。

（三）纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

（四）纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务的发生时间，为收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。

二、纳税人自产自用的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为移送使用的当天。

三、纳税人委托加工的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为纳税人提货的当天。

四、纳税人进口的应税消费品，其纳税义务的发生时间，为报关进口的当天。

第九条 条例第五条所说的“销售数量”，是指应税消费品的数

量。具体为：

一、销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量。

二、自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用数量。

三、委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品数量。

四、进口的应税消费品，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

第十条 实行从量定额办法计算应纳税额的应税消费品，计量单位的换算标准如下：

一、啤酒 1吨=988升

二、黄酒 1吨=962升

三、汽油 1吨=1388升

四、柴油 1吨=1176升

第十一条 根据条例第五条的规定，纳税人销售的应税消费品，以外汇结算销售额的，其销售额的人民币折合率可以选择结算的当天或者当月1日的国家外汇牌价（原则上为中间价）。纳税人应在事先确定采取何种折合率，确定后一年内不得变更。

第十二条 条例第六条所说的“销售额”，不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税款或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，在计算消费税时，应当换算为不含增值税税款的销售额。其换算公式为：

应税消费品的销售额=含增值税的销售额÷（1+增值税税率或征收率）

第十三条 实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的和已收取一年以上的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税。

对既作价随同应税消费品销售，又另外收取押金的包装物的押金，凡纳税人在规定的期限内不予退还的，均应并入应税消费品的销售额，

按照应税消费品的适用税率征收消费税。

第十四条 条例第六条所说的“价外费用”，是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金（延期付款利息）和手续费、包装费、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列款项不包括在内：

一、承运部门的运费发票开具给购货方的；

二、纳税人将该项发票转交给购货方的。

其他价外费用，无论是否属于纳税人的收入，均应并入销售额计算征税。

第十五条 条例第七条、第八条所说的“同类消费品的销售价格”，是指纳税人或代收代缴义务人当月销售的同类消费品的销售价格。如果当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的，不得列入加权平均计算：

一、销售价格明显偏低又无正当理由的；

二、无销售价格的。

如果当月无销售或者当月未完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。

第十六条 条例第七条所说的“成本”，是指应税消费品的产品生产成本。

第十七条 条例第七条所说的“利润”，是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。应税消费品全国平均成本利润率由国家税务总局确定。

第十八条 条例第八条所说的“材料成本”，是指委托方所提供加工材料的实际成本。

委托加工应税消费品的纳税人，必须在委托加工合同上如实注明（或以其他方式提供）材料成本。凡未提供材料成本的，受托方所在地主管税务机关有权核定其材料成本。

第十九条 条例第八条所说的“加工费”，是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用（包括代垫辅助材料的实际成本）。

第二十条 条例第九条所说的“关税完税价格”，是指海关核定的关税计税价格。

第二十一条 根据条例第十条的规定，应税消费品计税价格的核定权限规定如下：

一、甲类卷烟和粮食白酒的计税价格由国家税务总局核定；

二、其他应税消费品的计税价格由国家税务总局所属税务分局核定；

三、进口的应税消费品的计税价格由海关核定。

第二十二条 条例第十一条所说的“国务院另有规定的”，是指国家限制出口的应税消费品。

第二十三条 出口的应税消费品办理退税后，发生退关，或者国外退货进口时予以免税的，报关出口者必须及时向其所在地主管税务机关申报补缴已退的消费税税款。

纳税人直接出口的应税消费品办理免税后，发生退关或国外退货进口时已予以免税的，经所在地主管税务机关批准，可暂不办理补税，待其转为国内销售时，再向其主管税务机关申报补缴消费税。

第二十四条 纳税人销售的应税消费品，如因质量等原因由购买者退回时，经所在地主管税务机关审核批准后，可退还已征收的消费税税款。

第二十五条 根据条例第十三条的规定，纳税人到外县（市）销售或委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，回纳税人核算地或所在地缴纳消费税。

纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市）的，应在生产应税消费品的分支机构所在地缴纳消费税。但经国家税务总局及所属税务分局批准，纳税人分支机构应纳消费税税款也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

第二十六条 本细则由财政部解释，或者由国家税务总局解释。

第二十七条 本细则自条例公布施行之日起实施。

消费税若干具体问题的规定

国税发［1993］156号

一、关于卷烟分类计税标准问题

（一）纳税人销售的卷烟因放开销售价格而经常发生价格上下浮动的，应以该牌号规格卷烟销售当月的加权平均销售价格确定征税类别和适用税率。但销售的卷烟有下列情况之一者，不得列入加权平均计算：

1. 销售价格明显偏低而无正当理由的；

2. 无销售价格的。

在实际执行中，月初可先按上月或者离销售当月最近月份的征税类别和适用税率预缴税款，月份终了再按实际销售价格确定征税类别和适用税率，并结算应纳税款。

（二）卷烟由于接装过滤嘴、改变包装或其他原因提高销售价格后，应按照新的销售价格确定征税类别和适用税率。

（三）纳税人自产自用的卷烟应当按照纳税人生产的同牌号规格的卷烟销售价格确定征税类别和适用税率。没有同牌号规格卷烟销售价格的，一律按照甲类卷烟税率征税。

（四）委托加工的卷烟按照受托方同牌号规格卷烟的征税类别和适用税率征税。没有同牌号规格卷烟的，一律按照甲类卷烟的税率征税。

（五）残次品卷烟应当按照同牌号规格正品卷烟的征税类别确定适用税率。

（六）下列卷烟不分征税类别一律按照甲类卷烟税率征税：

1. 进口卷烟；

2. 白包卷烟；

3. 手工卷烟；

4. 未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟。国家计划内卷烟生产企业名单附后。

（七）卷烟分类计税标准的调整，由国家税务总局确定。

二、关于酒的征收范围问题

（一）外购酒精生产的白酒，应按酒精所用原料确定白酒的适用税率。凡酒精所用原料无法确定的，一律按照粮食白酒的税率征税。

（二）外购两种以上酒精生产的白酒，一律从高确定税率征税。

（三）以外购白酒加浆降度，或外购散酒装瓶出售，以及外购白酒以曲香、香精进行调香、调味生产的白酒，按照外购白酒所用原料确定适用税率。凡白酒所用原料无法确定的，一律按照粮食白酒的税率征税。

（四）以外购的不同品种白酒勾兑的白酒，一律按照粮食白酒的税率征税。

（五）对用粮食和薯类、糠麸等多种原料混合生产的白酒，一律按照粮食白酒的税率征税。

（六）对用薯类和粮食以外的其他原料混合生产的白酒，一律按照薯类白酒的税率征税。

三、关于计税依据问题

（一）纳税人销售的甲类卷烟和粮食白酒，其计税价格显著低于产地市场零售价格的，主管税务机关应逐级上报国家税务总局核定计税价格，并按照国家税务总局核定的计税价格征税。

甲类卷烟和粮食白酒计税价格的核定办法另行规定。

（二）根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第十七条的规定，应税消费品全国平均成本利润率规定如下：

1. 甲类卷烟 10%；

2. 乙类卷烟5%；
3. 雪茄烟5%；
4. 烟丝5%；
5. 粮食白酒10%；
6. 薯类白酒5%；
7. 其他酒5%；
8. 酒精5%；
9. 化妆品5%；
10. 护肤护发品5%；
11. 鞭炮、焰火5%；
12. 贵重首饰及珠宝玉石6%；
13. 汽车轮胎5%；
14. 摩托车6%；
15. 小轿车8%；
16. 越野车6%；
17. 小客车5%。

（三）下列应税消费品可以销售额扣除外购已税消费品买价后的余额作为计税价格计征消费税：

1. 外购已税烟丝生产的卷烟；

2. 外购已税酒和酒精生产的酒（包括以外购已税白酒加浆降度，用外购已税的不同品种的白酒勾兑的白酒，用曲香、香精对外购已税白酒进行调香、调味以及外购散装白酒装瓶出售等等）；

3. 外购已税化妆品生产的化妆品；

4. 外购已税护肤护发品生产的护肤护发品；

5. 外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；

6. 外购已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火。

外购已税消费品的买价是指购货发票上注明的销售额（不包括增值税税款）。

（四）下列应税消费品准予从应纳消费税税额中扣除原料已纳消费税税款：

1. 以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟；

2. 以委托加工收回的已税酒和酒精为原料生产的酒；

3. 以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品；

4. 以委托加工收回的已税护肤护发品为原料生产的护肤护发品；

5. 以委托加工收回已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石；

6. 以委托加工收回已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。

已纳消费税税款是指委托加工的应税消费品由受托方代收代缴的消费税。

（五）纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售额或者销售数量征收消费税。

（六）纳税人用于换取生产资料和消费资料，投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

四、关于纳税地点问题

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第二十五条的规定，对纳税人的总机构与分支机构不在同一省（自治区、直辖市）的，如需改由总机构汇总在总机构所在地纳税的，需经国家税务总局批准；对纳税人的总机构与分支机构在同一省（自治区、直辖市）内，而不在同一县（市）的，如需改由总机构汇总在总机构所在地纳税的，需经国家税务总局所属分局批准。

五、关于报缴税款问题

纳税人报缴税款的办法，由所在地主管税务机关视不同情况，于下列办法中核定一种：

（一）纳税人按期向税务机关填报纳税申报表，并填开纳税缴款

书，向所在地代理金库的银行缴纳税款。

（二）纳税人按期向税务机关填报纳税申报表，由税务机关审核后填发缴款书，按期缴纳。

（三）对会计核算不健全的小型业户，税务机关可根据其产销情况，按季或按年核定其应纳税额，分月缴纳。

六、本规定自 1994 年 1 月 1 日起执行。

财政部 国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知

财税［2006］33号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局，新疆生产建设兵团财务局：

为适应社会经济形势的客观发展需要，进一步完善消费税制，经国务院批准，对消费税税目、税率及相关政策进行调整。现将有关内容通知如下：

一、关于新增税目

（一）新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板税目。适用税率分别为：

1. 高尔夫球及球具税率为10%；

2. 高档手表税率为20%；

3. 游艇税率为10%；

4. 木制一次性筷子税率为5%；

5. 实木地板税率为5%。

（二）取消汽油、柴油税目，增列成品油税目。汽油、柴油改为成品油税目下的子目（税率不变）。另外新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目。

1. 上述新增子目的适用税率（单位税额）分别为：

（1）石脑油，单位税额为0.2元/升；

（2）溶剂油，单位税额为0.2元/升；

（3）润滑油，单位税额为0.2元/升；

（4）燃料油，单位税额为0.1元/升；

（5）航空煤油，单位税额为0.1元/升。

2. 上述新增子目的计量单位换算标准分别为：

（1）石脑油1吨=1385升；

（2）溶剂油1吨=1282升；

（3）润滑油1吨=1126升；

（4）燃料油1吨=1015升；

（5）航空煤油1吨=1246升。

计量单位换算标准的调整由财政部、国家税务总局确定。

二、关于纳税人

在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口上述新增应税消费品的单位和个人为消费税的纳税义务人，均应按《中华人民共和国消费税暂行条例》（以下简称条例）和本通知的规定申报缴纳消费税。

三、关于取消税目

取消护肤护发品税目，将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目。

四、关于调整税目税率

（一）调整小汽车税目税率。

取消小汽车税目下的小轿车、越野车、小客车子目。在小汽车税目下分设乘用车、中轻型商用客车子目。适用税率分别为：

1. 乘用车。

（1）气缸容量（排气量，下同）在1.5升（含）以下的，税率为3%；

（2）气缸容量在1.5升以上至2.0升（含）的，税率为5%；

（3）气缸容量在2.0升以上至2.5升（含）的，税率为9%；

（4）气缸容量在2.5升以上至3.0升（含）的，税率为12%；

（5）气缸容量在3.0升以上至4.0升（含）的，税率为15%；

（6）气缸容量在4.0升以上的，税率为20%。

2. 中轻型商用客车，税率为5%。

（二）调整摩托车税率。

将摩托车税率改为按排量分档设置：

1. 气缸容量在250毫升（含）以下的，税率为3%；

2. 气缸容量在250毫升以上的，税率为10%。

（三）调整汽车轮胎税率。

将汽车轮胎10%的税率下调到3%。

（四）调整白酒税率。

粮食白酒、薯类白酒的比例税率统一为20%。定额税率为0.5元/斤（500克）或0.5元/500毫升。从量定额税的计量单位按实际销售商品重量确定，如果实际销售商品是按体积标注计量单位的，应按500毫升为1斤换算，不得按酒度折算。

五、关于组成套装销售的计税依据

纳税人将自产的应税消费品与外购或自产的非应税消费品组成套装销售的，以套装产品的销售额（不含增值税）为计税依据。

六、关于以自产石脑油用于本企业连续生产的纳税问题

生产企业将自产石脑油用于本企业连续生产汽油等应税消费品的，不缴纳消费税；用于连续生产乙烯等非应税消费品或其他方面的，于移送使用时缴纳消费税。

七、关于已纳税款的扣除

下列应税消费品准予从消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款：

（一）以外购或委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。

（二）以外购或委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。

（三）以外购或委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

（四）以外购或委托加工收回的已税石脑油为原料生产的应税消费品。

（五）以外购或委托加工收回的已税润滑油为原料生产的润滑油。

已纳消费税税款抵扣的管理办法由国家税务总局另行制定。

八、关于新增和调整税目的全国平均成本利润率

新增和调整税目全国平均成本利润率暂定如下：

（一）高尔夫球及球具为10%；

（二）高档手表为20%；

（三）游艇为10%；

（四）木制一次性筷子为5%；

（五）实木地板为5%；

（六）乘用车为8%；

（七）中轻型商用客车为5%。

九、关于出口

出口应税消费品的退（免）税政策，按调整后的税目税率以及条例和有关规定执行。

十、关于减税免税

（一）石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油暂按应纳税额的30%征收消费税；航空煤油暂缓征收消费税。

（二）子午线轮胎免征消费税。

十一、其他相关问题

（一）本通知实施以后，属于新增税目、取消税目和调整税目税率的应税消费品，因质量原因发生销货退回的，依照条例实施细则的规定执行。具体操作办法由国家税务总局另行制定。

（二）商业企业2006年3月31日前库存的属于本通知规定征税范

围的应税消费品，不需申报补缴消费税。

（三）对单位和个人欠缴的消费税，主管税务机关应依据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的规定及时清缴。

（四）出口企业收购出口应税消费品的应退税额的计算，以消费税税收（出口货物专用）缴款书注明的税额为准。

（五）出口企业在2006年3月31日前收购的出口应税消费品，并取得消费税税收（出口货物专用）缴款书的，在2006年4月1日以后出口的，仍可按原税目税率办理退税。具体执行时间以消费税税收（出口货物专用）缴款书开具日期为准。

十二、关于执行时间

本通知自2006年4月1日起执行。以下文件或规定同时废止：

（一）《关于印发〈消费税征收范围注释〉的通知》（国税发[1993]153号）第四条、第十一条。

（二）《关于〈消费税征收范围注释〉的补充通知》（国税发[1994]026号）。

（三）《关于CH1010微型厢式货车等有关征收消费税问题的批复》（国税函发[1994]303号）。

（四）《国家税务总局关于消费税若干征税问题的通知》（国税发[1997]84号）第四条。

（五）《国家税务总局关于对部分油品征收消费税问题的批复》（国税函[2004]1078号）第一条、第二条。

（六）《国家税务总局关于“皮卡”改装的“旅行车”征收消费税问题的批复》（国税函[2005]217号）。

（七）《国家税务总局关于美宝莲全天候粉底液等产品征收消费税问题的批复》（国税函[2005]1231号）。

财政部　国家税务总局

二〇〇六年三月二十日

汽油、柴油消费税管理办法（试行）

国税发［2005］133号

第一条 根据《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称征管法及其实施细则）、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（以下简称条例及其实施细则）制定本办法。

第二条 在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口汽油、柴油的单位和个人，均为汽油、柴油消费税纳税人（以下简称纳税人）。无铅汽油适用税率每升0.2元，含铅汽油（铅含量每升超过0.013克）适用税率每升0.28元，柴油适用税率每升0.1元。

第三条 汽油是指由天然或人造原油经蒸馏所得的直馏汽油组分，二次加工汽油组分及其他高辛烷值组分按比例调合而成的或用其他原料、工艺生产的辛烷值不小于66的各种汽油和以汽油组分为主，辛烷值大于50的经调合可用作汽油发动机燃料的非标油。

第四条 柴油是指由天然或人造原油经常减压蒸馏在一定温度下切割的馏分，或用于二次加工柴油组分调合而成的倾点在－50号至30号的各种柴油和以柴油组分为主、经调和精制可用作柴油发动机的非标油。

第五条 纳税人应按照征管法及其实施细则的有关规定办理税务登记，纳税人除依照有关规定提供相关资料外，还必须提供下列资料：

（一）生产企业基本情况表（以下简称基本情况表）；

（二）生产装置及工艺路线的简要说明；

（三）企业生产的所有油品名称、产品标准及用途；

（四）税务机关要求报送的其他资料。

第六条 已经办理税务登记的纳税人，其原油加工能力、生产装置、储油设施、油品名称、产品标准及用途发生变化的，应自发生变化之日起30日内向主管税务机关报告。

第七条 主管税务机关应在纳税人办理税务登记后或接到本办法第第六条规定的报告后，及时到纳税人所在地实地查验、核实。

第八条 纳税人应按照条例及其实施细则的规定办理消费税纳税申报。纳税人在办理消费税纳税申报时应填写《消费税纳税申报表》及附表并提供下列资料：

（一）生产企业生产经营情况表（油品）（以下简称经营表）；

（二）生产企业产品销售明细表（油品）（以下简称销售表）；

（三）主管部门下达的月度生产计划；

（四）企业根据生产计划制定的月份排产计划；

（五）税务机关要求报送的其他资料。

第九条 主管税务机关应对纳税人实行专责管理。

第十条 主管税务机关应定期委派管理员到生产企业所在地了解纳税人的生产经营情况及与纳税有关的情况。向纳税人宣传贯彻税收法律、法规和各项税收政策，开展纳税服务，为纳税人提供税法咨询和办税辅导，督促纳税人正确履行纳税义务、建立健全财务会计制度、加强账簿凭证管理。

第十一条 主管税务机关应当掌握纳税人生产经营、财务核算的基本情况。掌握纳税人原油、原料油品输入、输出管道、炼化装置、燃料油品运输口岸（管道运输、火车运输、船舶运输、罐车运输）等储运部门的具体位置，燃料油品流量计（表、检尺）的安装位置。了解产品重量单位的计算方法（在一定温度下重量＝体积×密度），统计部门燃料油品产量计算方式、商品量的调整依据。

第十二条 主管税务机关应定期将依据纳税人储运部门的油品收发台账统计的油品发出量与流量表的流量总计或通过检尺检测后计算的流量总计进行核对。

第十三条 主管税务机关应对纳税人油品销售对象进行监控。定期将纳税人统计的油品发出量与销售对象（如石油公司等）的流量计记录情况进行核对。

第十四条 主管税务机关应定期对纳税人开展纳税评估。综合运用纳税人申报资料及第三方信息资料（如原油加工损失等）和本办法评估指标定义及比对方法，对纳税人纳税申报的真实性、准确性做出初步判断，根据评估分析发现的问题，约谈纳税人。

第十五条 汽油、柴油消费税纳税评估指标包括：原油及原料油加工量、原油库存能力、汽油库存能力、柴油库存能力、综合商品率、轻油收率、汽油收率、柴油收率、柴油、汽油产出比、税务机关计算的汽油销售数量、税务机关计算的柴油销售数量。

第十六条 主管税务机关应对纳税人开具的除汽油、柴油以外的所有油品销售发票（增值税专用发票、有效凭证）按照销售对象进行清分，将有疑点的发票信息及时传递给销售对象所在地主管税务机关，由销售对象所在地主管税务机关进行协查。

第十七条 销售对象所在地主管税务机关应对本环节购进货物用途、再销售对象进行核查，于收到核查信息后15日内将核查结论反馈给生产企业所在地主管税务机关。

对于本环节仍有疑点的发票，销售对象所在地主管税务机关应继续向下一环节购货方所在地主管税务机关发出协查信息。

第十八条 主管税务机关应加强对纳税人以化工原料名义销售的可用于调和为汽油、柴油的石脑油、溶剂油计划及调整计划（以下简称计划）的管理。计划每年由中国石油天然气集团（股份）公司、中国石油化工集团（股份）公司提出，经国家税务总局核准后下发给各省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局。

第十九条 以化工原料名义销售的可用于调和为汽油、柴油的石脑油、溶剂油的生产企业（以下简称供应单位）所在地主管税务机关应对计划执行情况进行监督，于次年1月31日前将计划执行情况逐级上

报至国家税务总局。

第二十条 使用计划内可用于调和汽油、柴油的石脑油、溶剂油单位（以下简称使用单位）所在地的主管税务机关应对使用单位计划使用情况进行监督。对使用单位销售的汽油、柴油征收消费税。

第二十一条 主管税务机关应根据税收管理的需要，对纳税人销售、自用、受托加工的除汽油、柴油以外的油品进行取样备检，可以要求纳税人于销售货物前提供备检样品。

第二十二条 本办法实施前已经办理税务登记的纳税人，无需重新办理税务登记。但必须在本办法实施后的第一个征期内向主管税务机关提供本办法第五条规定需要提供的证件资料。

第二十三条 本办法自2005年9月1日起实施。

图书在版编目（CIP）数据

新编消费税实务操作与纳税节税手册/雷建编著．－北京：企业管理出版社，2007.1

ISBN 978－7－80197－659－8

Ⅰ.新… Ⅱ.雷… Ⅲ.消费税－税收管理－中国－手册

Ⅳ.F812.424－62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 011124 号

书　　名：新编消费税实务操作与纳税节税手册

作　　者：雷　建

责任编辑：任　霞

书　　号：ISBN 978－7－80197－659－8

出版发行：企业管理出版社

地　　址：北京市海淀区紫竹院南路 17 号　　**邮编**：100044

网　　址：http://www.emph.cn

电　　话：出版部 68414643　发行部 68414644　编辑部 68428387

电子信箱：80147@sina.com　zbs@emph.cn

印　　刷：北京毅峰迅捷印刷有限公司

经　　销：新华书店

规　　格：170 毫米×230 毫米　16 开本　29 印张　400 千字

版　　次：2007 年 4 月第 1 版　2007 年 4 月第 1 次印刷

定　　价：58.00 元

版权所有　翻印必究·印装有误　负责调换

最新、最实用的消费税纳税手册
最佳、最有效的消费税节税技巧

适时跟踪最新消费税税收政策
精心讲解消费税每个纳税细节

明明白白纳税　　真真实实节税

对于销售或经营应税消费品的企业来说，消费税税额占商品销售价格的比重非常大，有的甚至超过50%。由此可以看出，要降低应税消费品的成本，提高这类企业的市场竞争力，减少消费税的纳税支出是最有效的方法。本书将帮助消费税纳税人排除扩大经营规模和增加市场份额的后顾之忧，让纳税人做到明明白白纳税，真真实实节税。

ISBN 978-7-80197-659-8
9 787801 976598 >
定价：58.00元